

bulletin

2 / 2018

25
1993-2018



předmluva

JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D. _____ 2

Rozhovor s Josefem Baxou _____ 3

soudní ochrana v daňových věcech

XI. ročník Česko-slovenského fóra 2018 ve dnech 17.–18. 5. 2018

JUDr. Josef Baxa _____ 14

Otvírání studánek

JUDr. Barbara Pořízková _____ 15

Vliv insolvenčního řízení na soudní přezkum rozhodnutí v daňových věcech

Mgr. Aleš Roztočil, LL.M. _____ 22

Soudní řád správní – co funguje a co by bylo vhodné změnit?

JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D. _____ 26

Zajišťovací příkazy v judikatuře Nejvyššího správního soudu.

O jedné „judikатурní kampani“

JUDr. Petra Nováková, Ph.D., JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D. _____ 36

ostatní

Jak na to, když zákon mlčí

JUDr. David Bauer _____ 47

Opravy základu daně v případě nezaplacení ceny

Ing. Stanislav Kryl, Ing. Romana Klímová _____ 49

Práva daňového poplatníka (konference IBFD)

Ing. Mgr. Vladimír Šeřl, Ph.D. _____ 56

Přechod mezi kategoriemi účetních jednotek a změna účetní metody oceňování cenných papírů

Ing. Jana Skálová, Ph.D. _____ 59



Své patnácté narozeniny jsem slavil počátkem roku 1988 v pozdně komunistické, šedivé a značně oprýskané Plzni. Ve snu by mě nenapadlo, že o třicet let později budu se ctihodnými kolegy soudci a asistenty slavit patnácté výročí účinnosti soudního řádu správního, a tedy i stejné narozeniny Nejvyššího správního soudu (NSS), v příjemném a barevném Brně. Toto město „kdesi na východě“ bylo pro nás Plzeňáky skoro stejně mýtické jako bavorský Mnichov, jen je neoddělovala železná opona, ležící ani ne 70 kilometrů od nás na západ. Je příznačné, že poprvé jsem Brno navštívil (ne jím pouze projel) až v roce 2004, při nástupu na NSS. Od té doby jezdím, na rozdíl od mnoha jiných, do práce ze západu na východ. I toto – dojíždění některých soudců za prací – je součástí života NSS; a vůbec ne bez vlivu na podobu správní judikatury.

Narozeniny, a zvláště trochu kulaté, je vhodné si připomenout. Činíme tak letním číslem Bulletinu věnovaným zejména „novému“ správnímu soudnictví, jež právě prožívá svoji pubertu.

Jeho minulost, ale zdaleka nejen ji, zmapujeme v bilančním rozhovoru s končícím prvním předsedou NSS Josefem Baxou. Mimo jiné se v něm dočtete o významu Brna pro charakter NSS. Krédo, s nímž budoval „svůj“ soud, naleznete i v jeho nedávném projevu na XI. Česko-slovenském daňovém fóru, jehož upravený přepis otiskujeme hned za rozhovorem.

Do minulosti se dívá i Bára Pořízková v článku s poetickým názvem „Otvírání studánky“ – o tom, jak se od vzniku NSS postupně rozšiřoval záběr správního soudnictví. Docela hodně, a je to dobře.

Aleš Roztočil nás vrací do žhavé současnosti článkem o vlivu insolvenčního řízení na správní soudnictví. Krátce po uzávěrce rozlouskl věc rozšířený senát NSS rozsudkem ze dne 10. 7. 2018, čj. 4 As 149/2017-121: „Skutečnost, že je vedeno insolvenční řízení s účastníkem řízení ve věcech správního soudnictví jako dlužníkem, nemá vliv na soudní řízení ve správním soudnictví; ustanovení § 140a (přerušování řízení), 140b (zákaz vydání rozhodnutí) a 140c (nově zahájená řízení) insolvenčního zákona se na správní soudnictví nevztahují.“

Zda a jak novelizovat našeho legislativního pubertáka, soudní řád správní, na NSS diskutujeme roky. I já přináším svůj názor na věc. Snažím se najít slabiny současné úpravy a navrhnout vylepšení.

A opět žhavá současnost, pro daňáře nadmíru významná. Judikaturu NSS k zajišťovacím příkazům (problém s nimi zaznamenala i laická veřejnost) mapujeme s Petrou Novákovou.

Následují texty veskrze různorodé.

Bystrý účtař z Ministerstva financí David Bauer se zamýšlí, jak dále vést účetnictví v případě, kdy dojde k fúzi tzv. mikro účetní jednotky s jednou či více účetními jednotkami, které jsou velkými nebo středními účetními jednotkami, a nástupnickou společností je právě mikro účetní jednotka.

Stanislav Kryl a Romana Klímová se zabývají opravami základu daně z přidané hodnoty v případě nezaplacení ceny zdanitelného plnění, možnostmi odchýlit se od povinnosti takové opravy a souladem české právní úpravy s unijní směrnici o DPH a judikaturou Soudního dvora EU.

Vladimír Šefl referuje o reprezentativní mezinárodní konferenci k právům daňových poplatníků. O tom, jak jsou porůznu ve světě zajištěna a co je ohrožuje. Je dobré se inspirovat v cizině, ale také vědět, že český standard ochrany práv daňových poplatníků není nikterak špatný. Snad i díky NSS.

Na závěr opět účetnictví. Účetní guru Jana Skálová píše o daňových souvislostech přechodu mezi kategoriemi účetních jednotek a s tím spojené změně účetní metody oceňování cenných papírů. Nenápadné téma za hodně peněz.

V pozdním komunismu jsme se, pubertáci, rádi zdravili sarkastickým: „Hlavně že je mír!“ Pubertou končí dětství a začíná dospělost. Je to čas přechodu mezi dvěma dlouhými obdobími života. Přejme nám všem, ať správní soudnictví svou pubertu zvládne a dožije se v klidu a míru, a hlavně s respektem svých „zákazníků“, Kristových let i kmetského věku. Ve střední Evropě to nebývá samozřejmost.

Krásný konec léta a příjemné čtení!

Karel Šimka

Rozhovor s Josefem Baxou

Otázky kladl
JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D.



JUDr. Josef Baxa (*1959) pochází ze západních Čech, kde stále žije (již řadu let v Plzni). Vystudoval Právnickou fakultu Univerzity Karlovy v Praze. Roku 1984 se stal trestním soudcem Okresního soudu Plzeň-město a poté Krajského soudu v Plzni. Na jaře 1990 se stal i jeho místopředsedou. Po roce 1989 se jako soudce podílel na rehabilitacích lidí odsouzených za komunistického režimu. Okolo roku 1993 se zásadním způsobem zasloužil o založení Fakulty právnické Západočeské univerzity v Plzni a řadu let na ní působil jako externí vyučující trestního práva.

Po krátkém působení jako soudce dočasně přidělený k Nejvyššímu soudu se roku 1998 stal prvním náměstkem ministra spravedlnosti a byl jím až do roku 2002 – pracoval postupně pro Otakara Motejla, Jaroslava Bureše i Pavla Rychetského. Účastnil se příprav a prosazení velké novely trestního řádu, tvorby nového institucionálního a procesního rámce správního soudnictví i neúspěšného pokusu o zavedení zčásti samosprávného modelu správy soudnictví. Podílel se na zřízení Probační a mediační služby a na začlenění bývalých obchodních soudů do obecného civilního soudnictví.

V lednu 2003 jej prezident republiky Václav Havel jmenoval předsedou Nejvyššího správního soudu. Mandát předsedy mu skončí v září 2018. Vedle výkonu funkce předsedy soudu a rozhodování jako člen 1. senátu tohoto soudu je též předsedou rozšířeného senátu, členem volebního senátu a předsedou redakční rady Sbírký rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

Působí ve vědeckých radách českých právnických fakult a v Etické komisi Českého rozhlasu. V roce 2009 se stal Právníkem roku v oboru správního práva. Publikálně se doposud věnoval zejména procesním úpravám, a to jako spoluautor významných komentářů k trestnímu řádu a daňovému řádu. Často veřejně vystupuje, především k otázkám týkajícím se soudnictví a jeho správy, stavu právního řádu a legislativního procesu a fungování českého ústavního systému.

Má rád kvalitní rock a pivní speciály z malých pivovarů. Přes mladistvý věk je angažovaným a zkušeným dědečkem.

■ **Mám Vás, a to Vás znám 25 let, vždy spojeného se „šéfováním“. Poznal jsem Vás jako učitele plzeňské právnické fakulty, ale hlavně jako místopředsedu tamního krajského soudu. Pak jste byl I. náměstkem ministra spravedlnosti Motejla. A celou dosaavadní existenci Nejvyššího správního soudu (NSS) jeho předsedou. Kde jste se vlastně učil šéfovat? A dá se to naučit?**

Nevím, kde se to vzalo, ale faktem je, že jsem byl asi „výraznější“ ve všech kolektivech, kde jsem se pohyboval, od školních tříd až po různé sportovní kluby, spolky nebo prostě jen party. Bavilo mě vždycky něco vymýšlet, tvořit, měnit, přesvědčovat ostatní, abychom něco udělali, zorganizovali, uspořádali. A snažil jsem se ukazovat na sobě, že to jde. Je ovšem taky faktem, že jsem se v řadě situací ocitl v menšině, nepřesvědčil jsem okolí. Ale to mě asi naučilo udržet si názor, nejt s davem, neschovávat se.

■ **Vaše profesní pouť byla ve znamení docela dramatických výzev a změn. Trestní soudce, který zakládá právnickou fakultu. Místopředseda soudu, jenž začal řídit justici na ministerstvu. A náměstek ministra spravedlnosti, který se vrátil do justice řídit soud, jenž za jeho působení na ministerstvu nově vznikl. Jak jste tyto přesuny mezi institucemi, agendami, prostředními zvládal?**

Já jsem nikdy nepatřil k těm, kteří měli jasno ve své životní cestě dávno předem, než na ni nastoupili, a cílevědomě v ní postupovali. A když už jsem něco chtěl, tak to bylo úplně jinak. Na konci základní školy jsem byl přesvědčen, že budu studovat chemii, měl jsem skvělého inspirativního učitele, účastnil jsem se i různých soutěží. Ale na gymnáziu se to úplně změnilo. Velmi mě oslovily společenské disciplíny, zvláště moderní dějiny, dostal jsem se k různým pramenům, a uvědomil jsem si obrovský rozpor tehdejší reality (v polovině 70. let) s jejím oficiálně vytvářeným obrazem.

Byl jsem odjakživa hrozně zvědavý, zajímalo mě kdeco, a tak jsem četl a četl a otevíralo mně to další nepoznané světy. A začal jsem v sobě pociťovat silnou nespokojenost s tím, co jsem viděl kolem sebe, a zároveň onu touhu tvořit

a měnit. Zájem o mnoho věcí mě možná vybavil jistou univerzálností, a tedy i odolností v situacích, v nichž jsem se posléze opakovaně ocital, aniž jsem to plánoval nebo o to usiloval.

Na konci fakulty a v prvním přípravném období jsem se chtěl zabývat civilním právem. Psal jsem v tomto oboru diplomku, skládal rigorózní zkoušku, studoval civilní judikaturu, kupoval si základní knihy do odborné knihovny, kterou jsem si začal tvořit. Ale tehdejší předseda soudu mě po krátkém poznání poslal na trestní úsek. Měl odhad na lidi, myslím, že dříve než já sám poznal, že to bude lepší. A bylo.

Snaha o založení fakulty byla součástí étosu doby znovunabývání svobody na začátku 90. let. Byl jsem už v té době ve svých 29 letech místopředsedou krajského soudu a uvědomil jsem si, že v podmínkách nově budovaného demokratického právního státu bude role justice klíčová. Nicméně jsem se docela zhrozil z jejího tehdejšího stavu. Ne všichni soudci si „vydechli úlevou“, že přišly svobodné poměry. Justici navíc postihl exodus. Dílem správně, protože odešli lidé zkompromitovaní, nepevní, ti, kteří jednak měli špatné svědomí, jednak cítili šanci vydělat si velké peníze v soukromé sféře. Některé soudy se téměř vyprázdnily. Bylo jasné, že bude třeba nově vzdělaných lidí a že produkce dvou tehdy existujících právnických fakult k tomu nebude stačit. Proto ta myšlenka vytvořit právnické učení přímo v regionu.

Vrhl jsem se na to, hledal další spřízněné duše, přesvědčoval je a získával pro spolupráci, a fakulta vznikla v rekordním čase. Neměl jsem přítom ponětí, „jak se to dělá“, kromě mlhavých vzpomínek na vlastní studia v první polovině 80. let. Shodou okolností v době, kdy vycházeli první absolventi (1998), jsem sice pocítil na jedné straně uspokojení, že o budoucnost justice v severních, západních a jižních Čechách se není třeba obávat, ale zároveň rozčarování, že přeměna justice nejde tak rychle, jak jsem si myslel, a že je vlastně i brzděna zevnitř.

Vyvolalo to ve mně potřebu změny, třeba krátkodobé; poměry v plzeňské justici mě začaly „dusit“. Přihlásil jsem se na stáž k Nejvyššímu soudu, který tehdy vedl Otakar Motejl, velký vzor. Sotva jsem tam nastoupil a pobyl tam pár týdnů, stal se tento předseda soudu ministrem spravedlnosti a požádal mě, abych mu šel pomoci s reformou justice. Nebyl jsem na to vůbec připraven, ale pustil jsem se do toho. Byla to zásadní životní a pracovní zkušenost, vidět justici zvenku a vcelku, proniknout do tvorby legislativy, fungování exekutivy, pozorovat politický a ústavní systém. Myslím, že tam po nás zůstalo nějaké dílo. V posledku legislativní, personální a organizační příprava vzniku Nejvyššího správního soudu. A opět, stal jsem se jeho prvním předsedou, ačkoliv jsem se na to nijak předem nepřipravoval a jako stále ještě trestní soudce nebyl součástí této odborné komunity.

■ **Byl jste I. náměstkem ministra spravedlnosti Motejla i dalších ministrů. Ministerstvo tehdy odvolalo z funkce několik předsedů krajských i jiných soudů. Prosadili jste spolu s prof. Šámalem velkou změnu trestního řádu. Zavedli centralizovaný výběr justičních čekatelů, což fakticky byl centralizovaný výběr kandidátů na soudce. Jak se s odstupem na tuto éru díváte? Bylo tehdy jednodušší řídit justici než dnes? A bylo by dnes možné to, co tehdy bylo běžné?**

To, že se stal Otakar Motejl, první porevoluční a tehdy v roce 1998 stále funkci vykonávající předseda Nejvyššího soudu, ministrem spravedlnosti, bylo naprosto nečekané, a tudíž velmi překvapivé. Osoba s velkým odborným, ale zejména morálním kreditem, ve vysokém věku, s obrovskými životními zkušenostmi, s detailní znalostí justice. Co víc si kdokoliv mohl přát? Požádal mě a ještě jednoho soudce, abychom mu šli pomoci s reformou justice. Tři soudci ve vedení ministerstva. Z dnešního pohledu nepředstavitelné, ale tehdy? Pouhých devět let po Listopadu 1989, kdy bylo řadu věcí nutno řešit ještě trochu „kreativně“, aby bylo možno i v justici dosáhnout společenské transformace, na jejíž provedení nebyly pochopitelně k dispozici žádné „noty“.

Soudci nejprve zajásali, politici se zamračili. Ale vývoj záhy ukázal, že všechno bude jinak. Nový ministr znal své pappenheimské a viděl, že právě tihle justiční funkcionáři budou největšími brzdami jakýchkoliv změn. Dovolal se nejprve jejich dřívějších slov o potřebě razantních změn a požádal je o spolupráci. Dočkal se však ke svému úžasu spíše výmluv, pasivity, a i otevřeného nesouhlasu. Přitom chtěl provést změny, které by mimo jiné v budoucnu vliv ministerstva na justici marginalizovaly. Předsedové krajských soudů vysloveně žárlili, když jsme se začali setkávat s předsedy okresních soudů i s jednotlivými soudci a slyšeli od nich jiné názory než od jejich šéfů.

Bylo to vidět i v otázce zavedení centralizovaného výběru kandidátů na soudce. Tam už šlo o něco nepředstavitelného. Systémově naprosto správná věc, která měla eliminovat to, co v sousedním Slovensku rozbujelo do neslýchaných rozměrů, tedy „rodinkárstvo“, a také nasadit vyšší a hlavně jednotné nároky na všechny uchazeče. Bylo to klíčové období, protože krátce předtím (od roku 1996) začaly platit nové platové předpisy pro soudce, zájem o justici mezi právníky prudce vzrostl, a proto bylo třeba začít vybírat náročně. Systém se rozběhl, ale než mohl přinést první ovoce, Otakar Motejl rezignoval a nový ministr Jaroslav Bureš vyhověl naléhání předsedů krajských soudů a všechno vrátil zase zpět...

Ale ještě k těm pěti předsedům. Většina z nich byla ministrovými vrstevníky. A slyšel od nich v době, kdy byl předsedou Nejvyššího soudu a kdy se s ním cítili být na jedné lodi, stesky, jak jsou unaveni, že by toho chtěli

nechat, ale že to po nich nikdo nechce „vzít“. Tak se jich všech nejprve zeptal na jejich „kádrové rezervy“. Tím vyvolal velké znepokojení, nicméně se s každým z nich setkal a přátelsky jim nabídl, aby rezignovali a umožnili svým nástupcům převzít odpovědnost za další vývoj justice. Dokonce přemýšlel, že z dosavadních předsedů udělá jakousi „radu starších“, a byl už v nějaké sklárně objednat broušené vázy s věnováním... Ale ti funkcionáři se postavili na tuhý odpor. Začali obíhat politiky a dovolávat se jejich podpory. Na ministerstvu se pak střídaly delegace a rozmlouvaly ministrově chystaný krok.

Po odvolání předsedů nastal i mediální humbuk. Nicméně následně se nestalo nic. Žádné žaloby či stížnosti. Nastoupili noví předsedové a začal nový příběh... Otakar Motejl nebyl podezříván z politických motivací či svévolle. Zákonné důvody pro odvolání nebyly obecně formulovány. Byl si však vědom své obrovské pravomoci, také tento argument často používal, aby demonstroval, jak snadné je do justice zvnějšku zasáhnout a proč je důležité přinést jiný model správy soudnictví, v němž by tohle nikdo nemohl zopakovat. Ale ani to nestačilo.

Koncepce reformy soudnictví v tehdejší pojetí byl útlý text asi o 16 stranách. A byly v něm naryšované klíčové změny legislativní, organizační i personální. Nikdy do té doby ani od té doby nebyly navrhovány tak zásadní kroky. Jiný model správy soudnictví, funkční období předsedů soudů, tři články soudní soustavy bez vrchních soudů, integrace anomálně vzniklých krajských obchodních soudů v Praze, Brně a Ostravě, posun věcné příslušnosti v obchodních věcech z krajských na okresní soudy, vznik probační služby a řada dalších věcí. Vláda ji schválila a vzápětí byly předkládány konkrétní návrhy ústavních změn i jednotlivé zákony.

Ministr Motejl byl jediným nestránkem v jednobarevné vládě sociálních demokratů v čase opoziční smlouvy. Nechtěl a zřejmě ani neuměl vyjednávat politickou podporu pro své návrhy. Trochu furiantsky říkal, že buď to mu budou věřit, neboť v reformě jsou shrnuty jeho celoživotní zkušenosti, nebo ať řeknou, že to nechtějí, ale zároveň dodají, co vlastně chtějí. Přitom otázky uspořádání justice a podoby trestního řízení se staly vrcholně politickým tématem. Střelivo dodali politikům zejména funkcionáři soudů, státního zastupitelství, úřadů vyšetřování. Zamítnutí klíčových osnov na podzim roku 2000 bylo nevyhnutelným výsledkem. Poslanci řekli, že to nechtějí, neřekli ale proč ani nic dalšího. Logickým důsledkem byla Motejlova demise.

Velká novela trestního řádu byla s minimem změn, zato řádně politicky předjednaná schválena o rok později. Podoba nové organizace justice a její správy skončila v koši, ale byla nahrazena zcela jinou a schválena hladce na jaře roku 2002, aby zakrátko k návrhu prezidenta Havla byla z velké části jako protiústavní Ústavním soudem zrušena.

Ano, byla to velká škola. Podíval jsem se na justici zvnějšku a viděl jsem lépe její vnímání společností. Pronikl jsem do soukolí exekutivy, technologie vládnutí, zaznamenával průniky politiky do oblastí, kam nepatří, nahlédl do parlamentních kuloárů a viděl zblízka legislativní proces.

S odstupem času vidím, že naše tehdejší počínání bylo velmi naivní a nepočítalo s existujícími politickými zákonitostmi. Také jsem si uvědomil, že soudci na ministerstvo nepatří, že jsou to světy rozdílné a neumožňují důsledné oddělení rolí. To se mimochodem v pozdějších letech ukázalo zcela flagrantně a musel opět zasáhnout Ústavní soud a zakázat stáže soudců na ministerstvu. Je smutné, že se v poslední době opět objevují snahy „vymlčet“ tento nálezný, a ještě smutnější je, že se o to snaží ministerstvo s podporou některých soudních funkcionářů.

I když nemám z té doby špatné svědomí, že bych se dopustil něčeho, co by bylo v rozporu se soudcovským slibem, přesto jsem přesvědčen, že soudce má zásadně svou funkci vykonávat, a ne ji nést jen jako jakousi titulaturu a ve skutečnosti dělat něco jiného. A ještě něco. Při plánování jakýchkoliv koncepcí, reforem, zákonných změn si člověk do nich nesmí projektovat sám sebe a své ušlechtilé či přinejmenším racionální úmysly. Naopak, musí přemýšlet o zlých časech a představit si pokusy o zneužití funkcí, ovládnutí institucí a zkroucení pravidel. A konfrontovat tyto plány a vize s možnou špatnou realitou. Neobstojí-li, je lépe nedělat nic než pomáhat na svět něčemu, co se obrátí úplně jinam a naplní se jiným obsahem.

■ **Máte po těch letech recept na to, jak spravovat justici? Kdo to má dělat? Ministerstvo spravedlnosti? Předsedové soudů? Ve spolupráci se samosprávami těch soudů (soudcovskými radami)? Anebo nějaký nezávislý správní orgán, se zastoupením soudců, který bude oddělen od vládní exekutivy (justiční rada)?**

Ministerstvo spravedlnosti samozřejmě spravovat justici může, pokud to umí a chová se přitom kultivovaně. Obojí bohužel u nás už neexistuje. Z ministerstva již odešli prakticky všichni ti, kteří někdy v minulosti pracovali v justici a měli jakousi povědomost, o jaký svět se jedná, co potřebuje. Nastala obrovská diskontinuita. Nejen časté střídání ministrů, kteří nemají čas se vůbec zorientovat v agendě, nemají koncepční uvažování, nenavazují na své předchůdce, chtějí jen okamžitý politický úspěch a větší problémy odsouvají někam do budoucna (pokud si je vůbec uvědomují). Nastal exodus úředníků s jejich institucionální pamětí, hlubokou znalostí problematiky, kompetencí, schopností s justicí komunikovat. Nahrazení byli lidmi bez praxe, často i studenty, což samo o sobě nemusí vadit, pokud se tito elévové dostanou do fungujícího aparátu a postupně získají potřebné zkušenosti. Lehkost, s níž předkládají některé zásadní legislativní návrhy, aniž by si

dokázali představit jejich dopady do praxe, je zarážející. Připomínky z justice (které mimochodem často ani nezdají, neboť jsou si jisti správností zvolených řešení) hodnotí jako důkaz, že je třeba změny prosadit právě proto, že justice protestuje.

Německý příklad správy justice ministerstvem (či jednotlivými zemskými ministerstvy) je nepřipadný. V těchto úřadech pracuje nemalé množství soudců a právě oni dávají kompetenci k dobré správě. Srovnání německé politické a právní kultury s naší jasně ukazuje, že tudy cesta zpět nepovede a je nutno hledat jiná řešení. Nemohou to být ani předsedové soudů, ani soudcovské rady, i když jsou to důležité prvky, s nimiž každý budoucí systém řízení a správy justice musí počítat. Dominovat však nemůže nikdo z nich.

Nabízí se samozřejmě letitý projekt jakési kolektivní rady pro otázky soudnictví, který v praxi existuje ve většině evropských zemí, jak tradičních, tak i nových demokracií, které spolu s námi v minulosti sdílely podobný osud.

■ **Proč by nezávislý správní orgán měl justici spravovat lépe než vládní exekutiva? Z jiných oblastí jsou příklady dobré (ČNB) i horší (třeba Rada pro rozhlasové a televizní vysílání). Jiné regulační orgány nezávislé na vládní exekutivě ale nejsou, řekl bych, horší ani lepší než příslušná ministerstva. Nebojíte se u justiční rady centralizace moci? A odcizení justice od zbytku společnosti?**

Především by správě justice dal to, co vládní exekutivě chybí a už to zřejmě nikdy nedožene. Tedy stabilitu, kontinuitu, paměť a kompetentnost. Jistě že příklady selhání existují, rizika ovládnutí těmi „zlými chlapy“ také, ale takto lze „odstřelit“ jakýkoliv demokraticky ustavený orgán. Naneštěstí není v Evropě žádný jasný a osvědčený model, který by bylo možno „opsat“, naštěstí máme dost informací jednak o problémech jinde, z nichž se lze poučit, a také dost vlastních poznatků o tom, jak snadné je do justice zasahovat zvnějšku i zevnitř a jak se na efektivitě justice projevuje absence koncepčního a kontinuálního řízení a správy. Při této poznatkové „výbavě“ lze vytvořit model, v němž kreačními mechanismy, složením a nastavenými kompetencemi vznikne efektivní správa justice, aniž bychom se museli bát, že se zjeví „dračí vejce“. Věřím v životě na rovnováhu, pluralitu zdrojů i názorů a na to, že vládnout má být nejen efektivní, ale zároveň nesnadné.

■ **Jaké jsou vůbec Vaše zkušenosti s ministry spravedlnosti? Zažil jste jich za svou justiční praxi skoro dvě desetiletí. Kteří z nich justici ovlivnili nejvíce? A v dobrém, či ve zlém?**

Ano, osobně znám všechny, třem z nich jsem byl už i na pohřbu. Shodou okolností jsou to ti, kterých si nejvíc

vážím: Dagmar Burešová, Otakar Motejl a Karel Čermák. Nedoceneným a skoro zapomenutým ministrem byl Leon Richter, jeho vliv na vytváření nezávislého soudnictví v prvních měsících a letech byl klíčový. To, co dnes považujeme za zaručenou a nezměnitelnou samozřejmost, muselo být vybojováno se silným osobním vkladem vyjmenovaných ministrů. Střídání dalších jako „svatých na orloji“ neumožňovalo často uskutečnit jejich velkolepé plány, chce se mi říci u některých z nich, naštěstí! Jen to srovnáme – za téměř 30 let skoro dvě desítky ministrů a proti tomu jen čtyři předsedové Nejvyššího soudu a tři prezidenti republiky. Ty dva světy opravdu tikají v jiném rytmu a porozumět si vzájemně není vůbec jednoduché, a to i v situaci, že spolu chceme mluvit a mluvíme, což bohužel taky nebylo vždy samozřejmé.

Svět politiky si uvědomil, že justice zůstává posledním teritoriem, které nemá plně pod kontrolou. Navenek se sice tváří, že dělba moci je nedotknutelný princip, na druhé straně k justici přistupují nikoliv jako k jedné ze tří ústavních mocí, nýbrž jako k jednomu z mnoha vládních rezortů a v politických vyjednáváních o postech ministrů v posledních letech se nepokrytě hovoří o tom, že jde o „silové“ ministerstvo. Nabízí se otázka, proč takové označení. Kvůli správě věznic, řízení Probační a mediační služby či Justiční akademie asi ne...

Cynicky si lze říci, že „nejlepším“ ministrem je ten, kdo nic nedělá a nechá věci být, jakási „chromá kachna“, ale to je krátkozraké. Justice opravdu potřebuje kvalitní řízení a správu, aby fungovala nezávisle a zároveň efektivně od posledního okresního soudu až po soudy nejvyšší, od sporů o děti po rozvodu až po stíhání organizovaného zločinu, zvládání velkých bankrotů, přezkumu regulérnosti voleb atd.

■ **Začínal jste jako trestní soudce a řadu let jste jím byl. Baval Vás tento obor práva více než správní či daňové právo, kterým se zabýváte posledních 15 let? Nelitujete, že jste změnil specializaci?**

Trestním soudcem jsem byl rád, a kdyby mi přes cestu nepřeběhlo správní soudnictví, byl bych jím zřejmě dosud. Kromě vlastního souzení jsem byl mnoho let aktivní publikačně i pedagogicky, podílel jsem se osobně na zásadních koncepčních legislativních změnách. Ale upřímně řečeno, druhou profesní životní láskou se mi stalo veřejné právo v tom nejširším slova smyslu. Na trestní právo jsem nezapomněl, naopak i dnes po letech mi pomáhá komparativní pohled na různá právní odvětví při hledání odpovědí na složité právní problémy a fungování práva jako systému. Nelituji změny, i když nebyla plánovaná, myslím, že mě zachránila před vznikající rutinou odvolacího krajského soudce, umožnila mi objevit a poznávat další světy bez břehů, hranic a kotev, kterými správní právo bezesporu je. A myslím, že cestu zpět do trestní justice zřejmě v budoucnu nenastoupím.

- **Jaké to po letech profesního růstu v trestním právu (byl jste mj. na stáži na Nejvyšším soudu a spoluautorem ceněného „šedého“ komentáře k trestnímu řádu) bylo stanout v čele NSS, jenž měl v popisu práce zcela jinou agendu? Nebál jste se, že se před svými zkušenými kolegy, příšedšími zejména ze správních úseků vrchních soudů, profesně ztrapníte?**

Nebylo to vůbec jednoduché, byl jsem si samozřejmě vědom, že nejsem ryzím, nebo dokonce předním správním soudcem, ale mohl jsem kolegům nabídnout dlouholeté zkušenosti ze všech stupňů soudů, z legislativy i exekutivy. Můj úkol byl jiný. Vybudovat nový soud prakticky z ničeho. To vše se dělo navíc v novém organizačním i procesním prostředí, v němž byli vlastně všichni na startu. Ale věděl jsem, že před svými novými kolegy mohu obstát jen tehdy, stanu-li se autentickým správním soudcem, a tvrdě jsem na tom začal od počátku pracovat. Nikdy jsem nepřestal být (byť v omezeném rozsahu) výkonným soudcem zařazeným dokonce do více senátů a mám za sebou řadu rozhodnutí.

- **A propos, sledoval jste v letech 2001–2002 z pozice I. náměstka ministra spravedlnosti detailně vznik nové úpravy správního soudnictví? Jak soudní řád správní vznikl? Kdo jsou jeho duchovní otcové? A nemyslím jen ty, kteří jej psali jako legislativní text.**

Nejen sledoval, formálně mě tehdejší ministr Jaroslav Bureš poté, co v létě roku 2001 Ústavní soud zrušil dosavadní úpravu správního soudnictví (část pátou zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád) a bylo třeba poměrně rychle připravit novou úpravu, postavil do čela komise pro její přípravu. Takže to byl jeden z mých klíčových úkolů v rámci tehdejšího působení na ministerstvu a zůstal jím vlastně až do závěru. Ale rozhodně nechci svou roli přeceňovat, klíčovými osobami byli jiní. Zejména Michal Mazanec, který se této problematice věnoval řadu předchozích let, působil i v jiných tehdy existujících komisích, které ovšem své dílo nikdy nedokončily. A pak bych vyzdvihl Marii Žiškovou, excelentní úřednici legislativního odboru s velkými zkušenostmi, autorku klíčových zákonů přijímaných v 90. letech pro oblast justice, osobu s koncepčním a systémovým pohledem na právo a dokonalou znalostí legislativního řemesla. Na vládní úrovni to byl Pavel Rychetský jako předseda legislativní rady a Vladimír Mikule z oblasti právní akademie.

- **Jak se to stalo, že jste se stal předsedou nového NSS? A Michal Mazanec místopředsedou? Proč neuspěly jiné, tehdy možná odborně či politickým vlivem profilovanější osobnosti? Hovořilo se třeba o profesoru Dušanu Hendrychovi či šéfce hradních právníků Brigitě Chrastilové...**

Schválením soudního řádu správního v prvních měsících roku 2002 nic neskončilo. Naopak, změny přijaté

v Parlamentu oproti vládnímu návrhu, zejména dislokace nového soudu do Brna, přinesly nečekané komplikace v uvedení zákona do života. Připomínám, že zbývalo necelého třičtvrtě roku do jeho účinnosti, v červnu se konaly parlamentní volby spojené jako obvykle s očekávaným střídáním stráží i na ministerstvu spravedlnosti. S tím je „tradičně“ spojeno zvolnění aktivity úřednického aparátu spojeného s vyčkáváním „kdo přijde a co bude“. Naštěstí vláda byla v rekordně krátkém čase sestavena, ministrem spravedlnosti se stal Pavel Rychetský a došlo k akceleraci přípravy. Nový ministr nás znal oba, tedy M. Mazance i mě, a viděl náš podíl na přípravě nového systému. Logicky zřejmě usoudil, že budeme vhodní do čela nového soudu a s tímto nápadem se obrátil na prezidenta Václava Havla. Faktem je, že prezident se tehdy tázal i na jiné osoby, ale rozhodl se takto.

Nebyl jsem u všeho, takže nevím, co jej nakonec vedlo k jeho rozhodnutí, ale protože v mém životě opět nastal moment, že jsem se ujal něčeho, na co jsem se nijak systematicky nepřipravoval a neusiloval o to, pocítil jsem nesmírný závazek dané důvěry. A mohu dodat, že tento závazek mě provází trvale. Škoda, že prezident Havel se nedožil dnešních časů, aby viděl, jak se jeho tehdejší personální úvahy naplnily. Nicméně vím, že nový soud v jeho dětských letech pozorně sledoval, a při několika osobních setkáních mi dal najevo, že není zklamán.

- **A teď trochu sarkastická otázka: Jak moc ovlivnil personální složení nového NSS poslanec Zdeněk Koudelka tím, že prosadil přemístění jeho sídla z původně zamýšlené Prahy do Brna? Aneb byli bychom „tak trochu jiným“ soudem, pokud bychom byli v Praze?**

Na tomto momentu lze učinit poznání, že hledání „úmyslu zákonodárce“ při interpretaci nějaké právní normy nemusí být vždy úspěšné a jeho výsledek přesný. Úsilí tehdejšího poslance Koudelky zapadalo do jeho systematické snahy „přestěhovat“ na Moravu (nejen do Brna) co nejvíce institucí s celostátní působností, a tak vyzdvihnout tuto část naší země při současném oslabení vlivu hlavního města. Nechci mu sahat do svědomí, nicméně dost pochybuji o tom, že měl na srdci na prvním místě NSS nebo dokonce že si představoval jeho fungování v dnešní podobě. Ale zároveň zdůrazňuji, že jde o jeden ze tří klíčových faktorů úspěchu NSS. Vedle jeho umístění je to dále odstup deseti let od vzniku samostatné České republiky a přijetí nové Ústavy, která s NSS počítala, a také obsah kasačního nálezu Ústavního soudu z léta roku 2001, který dal budoucímu soudu a celému správnímu soudnictví do vínku zásadní principy jeho uspořádání a procesního prostředí. Soudcem zpravodajem nálezu byl tehdy Pavel Varvařovský, pozdější druhý ombudsman. Lze asi říci, že kdyby nový soud vznikl v Praze, byl by evidentně jiný. Neříkám, že horší nebo lepší, ale jiný personálním složením, mentalitou a samozřejmě i judikaturou. A o místo prvního předsedy soudu by

byla zřejmě větší tlačeniště než v situaci očekávaného a dost nejistého „brněnského dobrodružství“.

■ **Jak se rodila Vaše představa o personálním obsazování NSS a kde jste v prvních letech nejvíce hledal nové soudce?**

Už v průběhu roku 2002 jsem na ministerstvu v rámci přípravy zjišťoval personální stav správního soudnictví v celé soustavě. Zjištění to nebyla povzbudivá. Správních soudců bylo velmi málo, často to nebyli původem soudci, nýbrž bývalí prokurátoři, věkový průměr podstatně vyšší než ve zbytku justice. Šlo o jakési ghetto, které nebylo pravidelně a systematicky doplňováno, o jakousi Popelku české justice, bez většího zájmu předsedů krajských soudů a v té době i obou soudů vrchních. Vytvořit z těchto několika desítek krajských soudců dostatečné personální zdroje pro NSS znamenalo nezvládnout kvantitu zděděných případů z vrchních soudů (více než 1400) a nově přicházejících kasačních stížností, a tudíž rezignovat i na kvalitu jejich projednávání a rozhodování.

Na vlastním příkladu jsem si ověřil, že i soudce či právník z jiného světa se může adaptovat, a zdroje jsou tedy fakticky podstatně širší. Viděl jsem také, že nám chybí nejen „kusy“, ale i odbornosti, pohledy na právo, různé profesní zkušenosti, hodnotové postoje, rozmanitost původu, věku i pohlaví. Protože vytvoření funkčního soudu v krátké době znamenalo dát mu tvář na dlouhé roky dopředu, bylo důležité, aby jeho soudci nebyli z „jednoho těsta“ ani z jednoho města, jednoho věku a světového názoru. Nechtěl jsem hledat různé fachidioty ani rychlokvašky, tedy takové, kteří sice navléknou talár, ale nebudou schopni opustit svou dosavadní profesní mentalitu a vpravit se do skutečně nezávislého soudního rozhodování, o komplexním horizontálním i vertikálním pohledu na právo nemluvě. Proto jsem hledal lidi, kteří se možná nemohli vykázat dlouhou specializovanou praxí ozdobenou výčtem úřadů, v nichž působili, ale měli právě ony hledané schopnosti.

Umístění NSS do Brna a s tím spojený jeho velmi provizorní tvar a nejasný výhled trvání eliminovaly ty, kteří hledali jen prestižní dobře placené místo. Pokud byli objeveni ti, kteří se nebáli jít do této nejistoty a přispět k budování nové instituce svým osobním nasazením, viděl jsem v nich větší záruku, že to půjde.

■ **Kdo byli klíčoví lidé oněch prvních let NSS? A neptám se jen na soudce, ale i na asistenty z oněh dnes již skoro legendární „první vlny“.**

Do Brna mohli přibýt v první vlně soudci ze správních úseků obou vrchních soudů, kteří vyslovili se svým přelozněním souhlas. Těchto soudců bylo na obou vrchních soudech tehdy celkem 25. Z Prahy souhlas nedali zdaleka všichni. Kromě mě jej dali Miluše Došková, Bohuslav

Hnízdil, Brigita Chrastilová, Antonín Koukal, Michal Mazanec, Dagmar Nygrínová, Petr Příhoda, Marie Součková a Marie Žišková, z Vrchního soudu v Olomouci pak Václav Novotný, Marie Turková a Ludmila Valentová. Byl jsem rád za jejich rozhodnutí pro působení u tohoto soudu s dovětkem, že každý z nich přinesl něco originálního, ať už z hlediska odborných znalostí a vědomostí, předchozích profesních zkušeností, lidských vlastností, věku, pohlaví či původu, a stal se součástí základu budoucí tolik potřebné „pestrosti“ soudu. Bylo mi ovšem jasné, že k doplnění soudu budu muset hledat takové osobnosti, které mezi námi dosud chyběly.

První posilou se v únoru roku 2003 stal bývalý advokát, dlouholetý čelný legislativec resortu spravedlnosti a posléze České advokátní komory Milan Kamlach. Od dubna se stali našimi kolegy zkušenější soudci Eliška Cihlářová a Radan Malík. V této době byla zvolena a začala působit v pětiletém funkčním období Soudcovská rada Nejvyššího správního soudu pod předsednictvím Miluše Doškové. K posílení názorové plurality soudu a doplnění personálního stavu soudců byly učiněny první rozhodující kroky. Z více než pěti desítek uchazečů byli vybráni ti, jejichž „odstín“ v paletě dosud chyběl – zástupci akademického světa Petr Průcha a Vojtěch Šimíček, odborníci z daňové sféry Lenka Kaniová a Lenka Matyášová a z oblasti sociálního zabezpečení, navíc s rozhledem po nejen domácím právu a zřetelným legislativním nadáním i praxí Milada Tomková. Soudcovské řady doplnil na podzim roku 2003 zkušený krajský „důchodový“ soudce Jaroslav Vlašín.

Personální akvizice pokračovaly dál, začali jsme zkoušet formou stáží soudce převážně z krajských soudů. Někteří zůstali jako Jakub Camrda nebo Radovan Havelec, další se po krátkodobém „ochutnání“ vrátili natrvalo, jako Daniela Zemanová; jiní si dočasný pobyt prodloužili, aby pak zůstali – Karel Šimka a Jan M. Passer, oba mladí, talentovaní soudci, sice do té doby působící na okresních soudech, a tedy bez předchozích zkušeností ve správním soudnictví, nicméně se zřetelným vztahem k této nové větvi soudního systému, obohaceni navíc zahraničními studijními i profesními pobyty. Brzy přesvědčili i své zpočátku nedůvěřivé kolegy o svém místě v řadách Nejvyššího správního soudu. Všichni jmenovaní posílili zatím „nejslabší“ věkovou skupinu třicátníků oproti jinak vzácně vyrovnaným generacím čtyřicátníků, padesátníků a šedesátníků. Posledně zmíněnou generační skupinu pak doplnil Jaroslav Hubáček. Od druhé poloviny roku 2006 se stala soudkyní Barbara Pořízková, odbornice ze světa financí, která naposledy zastávala významnou pozici ve velké mezinárodní firmě působící v oblasti daňového poradenství. První pětiletku doplňování soudu uzavřelo v roce 2008 jmenování Zdeňka Kühna, významného právního teoretika, ovšem s rozsáhlými i zahraničními nejen akademickými zkušenostmi.

Soudci si vybrali své asistenty. Dnes to vypadá fádně, ale v té době pozice asistentů v justici byla omezena na Ústavní

soud; Nejvyšší soud s nimi krátce předtím také začínal. Stát se „nejvyšším soudcem“ nového soudu a založit si svůj pracovní tým, to vše v novém institucionálním a procesním prostředí, vyžadovalo od soudců značnou míru představitivosti. Volba padla převážně na mladé, nadané absolventy fakult stojící na počátku své profesní dráhy.

Noví asistenti se stali zakrátko „živou vodou“ soudu a jeho samozřejmou součástí. Soud jim z druhé strany umožnil velmi zajímavý profesní start a nikdo nelitoval. Jména z oné „první vlny“ jako Bobek, Lavický, Neruda, Melzer, Nováková a další jsou v odborné mimojustiční komunitě nejen v České republice už delší dobu pojmy. Jména jako Molek, Dienstbier, Roztočil, Podhrázký, Foltas a Bejčková charakterizují bývalé asistenty, kteří po „vypuštění výsadku do světa“ našli cestu zpět a posílili naše řady obohacení vnější justiční, soukromou či akademickou zkušeností a ostruhami. Více než tři desítky našich bývalých asistentů oblékají taláry převážně krajských soudců a přibývají k nim další.

■ **Co bylo v judikatuře to nejdůležitější v prvních letech NSS? Kde se ukazovala ta nejvýznamnější sporná místa? A v čem začala být judikatura NSS jiná než správních úseků krajských a vrchních soudů před rokem 2003?**

Ony zděděné spisy z vrchních soudů bylo třeba projednat v nově koncipovaném žalobním řízení. Dalo nám to vzhled do práce krajských soudů a připravilo na budoucí roli kasačního soudu. Zejména s příchodem nových kolegů zvenku byl kladen důraz na naši z Listiny základních práv a svobod odvozenou, Ústavním soudem převyprávěnou a zákonem definovanou roli poskytovat ochranu veřejným subjektivním právům jednotlivcům – fyzickým a právnickým osobám, bylo-li do nich zasaženo konáním či nečinností veřejné správy. Nikoliv na to, že jsme „jen“ orgánem kontroly veřejné správy, velmi zdrženlivým a v podstatě málo účinným. Zásadní názorové střety probíhaly zejména na poli přístupu k soudu, tedy zda budeme „úzkým řečištěm“ pro důkladné rozebrání vybraných dílčích otázek zejména procesního charakteru, nebo zda budeme schopni a ochotni zaplňovat ona bílá místa, která mimochodem veřejná správa silně bránila před naším vstupem, a poskytneme skutečnou ochranu především hmotným právům účastníků řízení. Tady se ukázal cenný onen vínek z nálezu Ústavního soudu, jeho judikatury, stejně jako lidskoprávní judikatury Evropského soudu pro lidská práva. Soud neprošel tím, co jsme předtím viděli v obecné justici. Tedy velmi neochotné respektování rozhodovací činnosti obou zmíněných soudů a celého ústavního pořádku ztělesněné do postoje některých soudců obecných soudů, že nás přece nezavazuje nic jiného než „zákon“.

■ **Na NSS jsem přišel na podzim roku 2004 poté, co bojovně hlasování pléna NSS pár měsíců předtím v poměru zhruba 2 : 1 rozhodlo, že správce daně**

má mít v konkursním řízení výhodnější postavení a nemusí vracet do konkursní podstaty nadměrný odpočet DPH. Brzy však většině pléna radost z vítězství vzal Ústavní soud, který zaujal opačný názor. Od té doby plénum NSS již žádné stanovisko neschválilo... Dá se nechat NSS ke stanoviskům pléna hledat právě zde? A byla tehdejší většina a tehdejší menšina jakýmsi obrazem názorových pólů na NSS?

Když začnu z konce otázky, musím přisvědčit tomu, že hlasování o zmíněném stanovisku opravdu bylo ilustrací názorových pólů soudu a odrazem jisté setrvačnosti předšlého období v náhledu na výlučnost státu a jeho vrchnostenských orgánů. Jinak k podstatě stanovisek: ve fázi přípravy soudního řádu správního, jímž mělo dojít k aktivaci NSS, bylo dost důvodů v organizační části zákona vytvořit jakési zrcadlo úpravy Nejvyššího soudu, který měl ve vydávání stanovisek dlouholetou „tradici“. A tak dostal NSS i pravomoc vydávat v kolegiích či plénu stanoviska. Nepopírám užitečnost některých z nich pro řešení praktických problémů a sjednocení roztržité praxe, ale obecně jsem přesvědčen, že soudy tak mají činit především rozhodovací činností. Přijímání rady stanovisek jsem se v minulosti účastnil, včetně „procesu“, který je předcházal, a dovolím si říci, že to nemá nic společného se soudcovským rozhodováním a připomíná to spíš svět parlamentní politiky a jejích kuloárů. Na rozdíl od soudcovského rozhodování případů se značně vytrácí individuální odpovědnost každého soudce za výsledek, vytvářejí se hlasovací koalice, často rozhodují „mlčící většiny“, aniž by bylo patrné či dokonce odůvodněné proč, zaznamenal jsem i hlasování motivovaná pro nebo proti tomu, kdo návrh stanoviska připravoval, a raději nebudu pokračovat... Jsem přesvědčen, že rozhodování velkých senátů, v našem případě rozšířeného senátu, je tím důležitým sjednocovacím mechanismem, který patří do moderní justice, v němž navíc mohou hrát roli i ti, kteří soud aktivovali, tedy účastníci řízení.

■ **Jak jste v průběhu doby vnímal posuny v náhledech na právo na NSS? Já, kdybych to měl popsat v nejobecnější rovině, bych možná hovořil o cestě od prouřednického „tvrďáctví“ k umírněnému lidskoprávnímu pojetí. Souhlasíte?**

Souhlasím. A analýzou naší judikatury to lze empiricky prokázat. Ale nestalo se to tak, že bychom si jednoho dne řekli a odhlasovali, že od zítřka budeme programově na toho hodní a na toho zlí. Mám zkušenost, že zásadní právní názory či posuny v chápání práva se nezřídka rodí na půdorysu pro nás možná banálního příběhu, který však ten, jehož se dotkl, nevzdal a vydal se na cestu obrany svého práva. Cestu, jejíž směr, průběh, dobu trvání ani výsledek nedokázal předem odhadnout. Jiná zkušenost mi říká, že zlomové obraty v judikatuře, které veřejná správa těžko tráví, si sama „vykoledovala“ předchozím neuměřeným používáním práva a své vrchnostenské pravomoci, případně ještě silovým

přijetím extrémní veřejnoprávní regulace, která příliš nedbá na proporce mezi deklarovaným veřejným zájmem a potřebou efektivního vládnutí na jedné straně a respektem k základním právům a svobodám na straně druhé.

■ **Jak se vůbec vyvíjel vztah NSS a Ústavního soudu? Jediný opravdu vážný spor, s dopady i do práva EU, byl o slovenské důchody. Zbytek jen šarvátky, např. zda k daňové prekluzi je třeba i ve správním soudnictví přihlížet z úřední povinnosti a zda u délky prekluzivní lhůty platí princip 3+0, nebo 3+1. To Nejvyšší soud měl s Ústavním soudem složitější vztahy, řekl bych...**

Ano. Ústavní soudnictví se stalo v prvních letech budování demokratického právního státu pro všechny orgány veřejné moci novým fenoménem, justici nevyjímaje. Přípomenu, že ze změny poměrů ve společnosti část justice na počátku nejásala a představa, že Nejvyšší soud nebude „nejvyšším“, tedy tím, kdo bude mít vždy poslední slovo, byla opravdu silným soustem. Zejména když se záhy ukázalo, že právní kontinuita formy neznamená kontinuitu hodnotovou, že do soudcovského uvažování se reálně dostávají základní práva a svobody, přirozenoprávní přístup, mezinárodní smlouvy, judikatura ESLP, vyrovnávání se s totalitní minulostí v podobě rehabilitací a restitucí, a v neposlední řadě náprava křivd a nezákonností, na jejichž vzniku se též justice v předchozí době zásadně podílela. Takzvaná válka soudů z druhé poloviny 90. let pokazila těžce se rodící obnovování důvěry společnosti v soudnictví na řadu let dopředu.

Nejvyšší správní soud „obohacen“ tímto poznáním usiloval o to, aby sám nespadol do podobné šlamastyky. Měl to ulehčeno v tom, že díky své desetileté neexistenci v justičním systému musel být nahrazován Ústavním soudem, který vytvořil poměrně bohatou judikaturu a jehož náhledy na právo byly tedy známé.

Takže žádná další válka soudů nebyla rozpoutána a připomínané případy jsou spíše výrazem přirozeného napětí mezi oběma soudy a nutnosti vedení mezsoudního dialogu, v krajním případě lze hovořit o občasných přesuličnicích šarvátkách či přestřelkách. Jsme si moc dobře vědomi hodnoty důvěryhodnosti celého systému, než abychom ji dali všanc tím, že si budeme navzájem do odůvodnění svých rozhodnutí na adresu toho druhého vyměňovat „komplimenty“ motivované vlastním egem namísto hledání nejspravedlivějšího řešení.

■ **A co vztahy NSS směrem „dolů“, ke správním orgánům? Na jednom z prvních školení s daňovou správou, byli jsme tam oba dva, tehdejší náměstkyně ministra financí podotkla, že i správní soudci by si měli být vědomi, kdo hradí jejich platy. A byly i jiné vážné spory, například o svobodný přístup k informacím. Nyní, zdá se, nás veřejná správa již akceptovala; ale je to opravdu tak?**

Snad ano, lépe řečeno, zvykla si, ale na druhé straně neváhá využít příležitost, aby vliv soudního přezkumu, nemůže-li jej přímo vyloučit, alespoň omezila. Zejména v agendách tak silných rezortů, jakými jsou vnitro, finance, práce a sociální věci, ale i třeba místní rozvoj. A možná někteří úředníci či politici se ještě dnes „zasní“ při představě světa bez správního soudnictví. Ale na druhé straně máme snad za sebou období okázalé ignorace našich rozhodnutí, zpochybňování a relativizace jejich dopadů mimo rámec konkrétního sporu či skryté legislativní úskoky vedoucí k eliminaci nepohodlné judikatury. Daňová správa je dobrým příkladem vzájemného respektu a kultivace. Přes občasná excesy se dá doložit, že systematicky monitoruje naši rozhodovací činnost, upravuje svou správní praxi a z judikatury zpravidla vychází i při plánovaných legislativních změnách.

Svobodný přístup k informacím je téma, které prochází celou veřejnou správou. Odkrývání zbytečně ukryvaného je snad také naší zásluhou, nicméně občasná kverulatořní přístupy některých žadatelů o informaci oslabily nesporně pozitivní účinky na chování veřejné správy, vyvolaly silnou protireakci úřadů a institucí, zásahy zákonodárce a v poslední době i Ústavního soudu. Dosažená transparentnost je opět erodována a kyvadlo se vrací zpět...

■ **Ohlédnu-li se nazpět, máme zde 15 let agendy-stálice (daně, stavební věci, asi i důchody), a naproti tomu agendy, jejichž četnost kolísá (dříve bylo hodně azylů, dnes narůstají přestupky a neazylové cizinecké věci). Proč se struktura i četnost agendy mění v čase? Lze odhadnout, jak to bude dál? Poslední data ukazují, že zatížení správního soudnictví narůstá a nezvládneme rozhodovat věci v průměrných lhůtách. Co s tím?**

Zatímco rozvodů nebo sousedských sporů bude plus minus stejně, agenda správního soudnictví je v dobrém i ve zlém odrazem rozumnosti či nerozumnosti veřejnoprávní regulace, její kvantity a kvality, chování veřejné správy v aplikační praxi a společenského konsensu či konfliktu při řešení otázek, kde se typicky dostává do protikladu individuální právo a veřejný zájem a není žádný univerzální návod k řešení. Judicializace veřejné správy, a nebojím se říci i samotné politiky, je zřetelným a nejen domácím trendem. Soudy, aniž by o to stály, jsou zatahovány obsahem přijímané legislativy do oblastí dříve vyhrazených exekutivě či politice. Je mým hořkým povzdechem, že jsou pak vzápětí z týchž míst kritizovány, že se pletou někam, kam nepatří...

Nárůst agendy je vážná věc. Jde o trend trvalý. Nechceme rezignovat na kvalitu rozhodování, nechceme se smířit ani s tím, že délka řízení se podstatně protáhne a opět se bude počítat nikoliv na měsíce, ale na roky. Cestou není ani podstatné personální posilování NSS. Šlo by o krátkodobý efekt, který by zanedlouho přinesl opět vyšší zatížení

agendou a požadavek dalšího posilování kapacity. Chrlili bychom tisíce a tisíce případů bez přidané hodnoty, naopak bychom se dostali do větších potíží s vlastním sjednocením mezi jednotlivými senáty.

Když si odmyslíme pohádku v podobě kvalitní a stabilizované legislativy, rozumného chování veřejné správy a bezvadného rozhodování krajských soudů, nezbyvá než se zamýšlet nad efektivitou soudního systému, jeho vstupy a výstupy a rolí hlavních aktérů. Ani bohatší státy na světě si nedovolují udržovat justiční systémy v takových kapacitách, které by v něm umožňovaly bez omezení všem jízdou po několikaproudé dálnici do všech směrů. Určitá selekce je na pořadu dne.

■ Máte v této souvislosti pocit, že v posledních letech jsou případy, které NSS řeší, těžší než dříve? Nebo si je těžšími jen sami děláme?

Nesporně. Těžší proto, že jsme se stali obětí vlastního úspěchu a soudíme stále náročnější věci, které nám účastníci v důvěře předkládají. Těžší i proto, že brány kasační stížnosti jsou zešíroka otevřeny a máme za sebou desítky tisíc vlastních rozhodnutí. Spolu s produkcí dalších domácích i mezinárodních soudů je stále obtížnější orientace v mase právních informací tak, abychom plnili svou sjednocovací roli a naše rozhodování bylo předvídatelné a konzistentní. Jistě je třeba i připustit, že těžší si to také sami děláme tím, že jsme ještě více zamotali ne úplně ideální rozdělení žalobních typů a vedle nepřezkoumatelnosti jsme popsali a dále popisujeme tuny papíru hloubáním nad odlišnostmi žalob proti rozhodnutí, nečinnostním žalob či žalob zásahových. A nutíme účastníky řízení, aby se v tom sami orientovali a „trefovali se“. Konečně těžší i proto, že neexistuje s výjimkou věcí azylových žádný systém rozumné selekce případů, a tak jsme nuceni každému z nich věnovat stejnou pozornost, aniž by to bylo zapotřebí pro plnění hlavní funkce soudu.

■ Jak se při zpětném pohledu osvědčil soudní řád správní? Pár dílčích změn jej za dobu jeho existence potkalo, nicméně v jádru zůstal nezměněn. V čem jsou jeho silné stránky, v čem slabiny?

Osvědčil se v zásadě. Odmyslíme-li si jeho organizační část, jde o pár desítek procesních ustanovení, která jsou pro řízení před správními soudy vcelku postačující. Existující možnost „sáhnout si“ v případě potřeby pro recept do občanského soudního řádu není v praxi příliš využívána. Největší změna soudního řádu správního nastala od roku 2012, byla námi do značné míry inspirována a přinesla nesporně zefektivnění práce krajských soudů, mimo jiné i rozložením jejich zatížení. Pravda, částečně na úkor NSS, ale záměrem bylo zvýšit funkčnost systému jako celku, nikoliv odstrkávat od sebe agendu a předávat ji někomu jinému v témže systému. A to nastalo.

Ve srovnání s oběma dalšími „velkými“ soudními procesními řády z první poloviny 60. let není předmětem neustálých novelizací a jeho základní parametry nastavené v roce 2002 zůstaly prakticky nezměněny. Jistou slabinou jsou vytvořené žalobní typy a nejasné odlišení mezi nimi. Naproti tomu není rozlišena dynamika řízení podle typu věci a naléhavosti nebo existující skutkové a právní situace, případně postoje účastníků řízení. Povinné procesní úkony soudu a nastavené lhůty k reakcím neumožňují rychlý postup, naopak, dají se zneužít ke zdržování. Logická není ani koncentrace žalobního řízení na jedné straně a nepochopitelná rozvolněnost kasačního řízení na straně druhé. Mělo by to být právě naopak.

Samostatnou otázkou je pojetí kasační stížnosti. Krátká lhůta k podání tohoto mimořádného opravného prostředku spojená s povinností právního zastoupení a zaplacení soudního poplatku. Pokud účastník řízení podá kasační stížnost „na pytlíku od mouky“ bez odůvodnění, nemá advokát a nezaplátí poplatek, je na tom paradoxně lépe než ten, který v krátké lhůtě všechno splní. Nastupuje totiž povinnost soudu vést stěžovatele za ručičku, posílat mu výzvy, dávat lhůty ke splnění povinností delší, než je sama lhůta k podání stížnosti, prostě vatička a pelíšek. Nemusím dodávat, že účastníci jsou si této diskrepance dobře vědomi a plně ji využívají, včetně správních orgánů, pokud podávají kasační stížnost.

Rozsah možnosti napadat pravomocný rozsudek krajského soudu je mimořádně široký a připomíná často spíš odvolání. Paradox je zvláště viditelný v případě správního trestání. Zatímco řízení o trestných činech je ve velké většině skončeno před soudem v prvním stupni, od stolu vydáním trestního příkazu nebo dokonce ani k soudu nedojde a v přípravném řízení je vyřešeno některým z možných odklonů (podmíněné zastavení trestního stíhání, narovnání nebo dohoda o vině a trestu), o přestupcích, tedy deliktech typově nejnižší společenské škodlivosti, probíhá nejprve správní řízení ve dvou stupních a v návaznosti na to i dvoustupňové soudní řízení správní. Bez ohledu na to, zda byla za přestupek uložena bagatelní pokuta, nebo citelnější sankce.

■ Nejvyšší správní soud byl od počátku otevřený soud. Neměl problémy se žadateli o informace podle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím. Jeden z prvních, a nejen v rámci České republiky, začal zveřejňovat svá rozhodnutí na webu. Nebojí se komentovat svá rozhodnutí v médiích, organizuje řadu odborných konferencí v oborech, kde působí jeho judikatura. Kde jste na to přišel, že soud bude takový? A myslíte, že příklad NSS ovlivnil i další části justice?

O tom jsem byl přesvědčen od samého začátku. Spravedlnost je věc veřejná a pocity společnosti o tom, jestli panuje nebo ne, jsou ve velké míře odvozeny

od informací o činnosti institucí prosazujících zákon či chránící práva, tedy zejména soudů. Lidé nemají dost času, aby chodili do jednacích síní a sledovali živě probíhající procesy ani si četli sáhodlouhé rozsudky, když se k nim ani jednoduše nedostanou. Přitom důvěra v právo, v instituce, v justici, je klíčová hodnota pro společenské fungování, pro dobrovolné a uvědomělé dodržování stanovených pravidel. Důvěra v soudy je vedle spravedlivých a včas vydaných rozsudků spoluvytvářena obrazem justice. Kdo jsou ti, kteří o nás či proti nám rozhodují? Jak jsou vzděláni, vychováni, jak se chovají v různých situacích, jaký vedou osobní život? Jak jsou odolní vůči zásahům do nezávislého rozhodování, dají se koupit nebo zastrašit? Jak přemýšlejí, jak argumentují, jaké hodnoty a postoje zastávají?

Soudy nemají být tajemné hrady v Karpatech ani arogantní vrchnost, ale instituce vyvolávající důvěru a respekt. Jsou ochránci práv a k tomu nadány postavením, které společnost nikomu jinému společenskou smlouvou nesvěřila. Soudci musí chápat, že nezávislost se všemi atributy není štítem k jejich soukromé ochraně a úniku před odpovědností, nýbrž propůjčeným privilegiem zajišťujícím každému spravedlivý proces za rovných podmínek. V dnešní době mediální zároveň musí vnímat roli médií jako zprostředkovatele přenosu informací mezi veřejnou mocí a občany. Nebát se veřejné pozornosti a kritiky, umět vysvětlit a obhájit svá rozhodnutí. Neschovávat se.

Jestli soud ovlivnil i další části justice? Snad, postupně a pomalu, někdy ovšem svou otevřeností část justice spíše iritoval, protože lidé od jiných soudů očekávali stejný přístup, a když se jej nedočkali, logicky se ptali proč.

■ **V posledních letech v personálním posilování NSS hrají čím dál větší roli bývalí asistenti, kteří prošli justiční (T. Foltas, M. Bejčková), advokátní (A. Roztočil) či akademickou (P. Molek, F. Dienstbier) praxí. Je to signál i do budoucna, že „naši bývalí“, kteří v praxi získali ostruhy a odborný věhlas, by měli být v dalších letech jádrem soudů?**

Už jsem to zmínil v jiné části tohoto rozhovoru a zopakuji to. Výchova mladých právníků v pozicích asistentů je důležitým a trvalým úkolem soudu. Asistenti nejsou jen našimi pomocníky v rozhodovací činnosti, umožňujeme jim systematické další vzdělávání podle jejich potřeb. Po letech, kdy tak systematicky činíme, můžeme říci, že více než tři desítky našich bývalých asistentů nosí talár, šestice z nich se již stala soudci NSS, řada dalších se úspěšně uplatňuje v právní akademii či praxi. Stalo se dobrým zvykem, že asistenti skládají po několika letech práce pro soud některou z profesních zkoušek, a jsou tak i formálně připraveni, aby se ucházeli o přístup do některého z judičiálních povolání. I k odpovědné přípravě na tyto zkoušky dostávají v rámci soudu velkorysý prostor. Existují tedy bohaté zdroje pro doplňování správních úseků krajských soudů a později i NSS. Tento systém již

několik let nese své ovoce. Je velká škoda, že centralizace výběru budoucích soudců prosazená nedomyšleně a silově ministerstvem nevzala specifika kreování správních soudů plně v úvahu a spolu s přístupem některých soudních funkcionářů, kteří trvají na stereotypní cestě justičního čekatele s nástupem na okresním soudu, nastává riziko odrazení talentovaných právníků a jejich postupné ztráty pro správní soudnictví.

■ **Co kandidáti z jiných zdrojů, kteří předtím s NSS nic společného neměli? V posledních letech máme příklady z advokacie (P. Mikeš, T. Rychlý, L. Krupičková), stejně jako z obecné (P. Weissová) či správní (J. Brothánková) justice. Máme více hledat v justici, v advokacii, akademii, či třeba mezi úředníky?**

Justice obecně by se neměla uzavírat žádnému z dostupných zdrojů. Právo je mnohotvárné, na jeho tvorbě, aplikaci a interpretaci se podílejí právníci v celé škále. Považuji za nesmysl, aby vrchol interpretace u vysokých soudů byl typově vyhrazen jen úzké skupince těch, kteří často jiný než justiční svět nepoznali, nemají dostatečnou povědomost o fungování běžného života občanů, živnostníků, firem, o dopadech právní regulace na podnikání apod. Naopak, kombinace všech vyjmenovaných zdrojů a jejich vzájemné promísení vytvoří náročné vzájemně kritické prostředí a ve výsledku skutečnou kvalitu soudních rozhodnutí. Takže hledat je i nadále třeba v posílené správní justici, která zřejmě zůstane rozhodujícím zdrojem, ale vybírat i mezi praktiky, akademiky ale jistě i úředníky.

■ **Co říkáte tomu, jak soudci či asistenti odcházejí z NSS jinam? Na Ústavní soud (M. Tomková, V. Šimíček, K. Šimáčková), do Evropy (J. Passer, M. Bobek), na čelné pozice v advokacii (např. R. Neruda) či v akademii (např. D. Kosař)? U bývalých asistentů z NSS se ukazuje, že justiční kariéra zdaleka nemusí být pro ně tou jedinou...**

Myslím, že je to dobrá vizitka soudu. I když řada vyjmenovaných měla svou kvalitu už před příchodem k NSS, a proto byli vybráni do našich řad, snad lze k tomu dodat, že teprve výsledky práce odvedené na vysokém soudu je kvalifikovaly do různých dalších institucí. Těší mě osobně, že na svou „základnu“ nezapomínají a v širším slova smyslu zůstali „součástí“ soudu i nadále, dělí se s námi na různých odborných akcích o nově získané poznatky a zkušenosti. Rád bych, aby i tento proces pokračoval dál. S vědomím, že každý odchod takové osobnosti vytvoří prázdné místo a není vůbec jednoduché je znovu v takové kvalitě zaplnit.

■ **Měl jste jedinečnou příležitost NSS založit a ve významné míře personálně vybudovat. Vtisknout mu za 15 let svou pečeť. Váš nástupce, ať**

jím bude kdokoli a ať bude soudu šéfovat tři roky, šest nebo plných deset, nebude na jeho podobu mít ani zdaleka takový vliv jako Vy. Navíc přebírá soud, který přes vysoké zatížení „funguje jako hodinky“ – je kvalitní, zaběhlý, samozřejmý. Co v téhle „nelehké“ situaci má nový šéf dělat?

Můj nástupce nepříjde do žádného pohodlného budoáru. Bylo těžké soud vybudovat, prosadit jej nejen na justiční mapě republiky, ale i v cizině mezi podobnými institucemi a získat pro něj důvěru a respekt. Je to zásluha všech, kteří stáli na začátku, přidali se později a také už odešli, někteří dokonce z tohoto světa. Je dobré si je připomenout. Václav Novotný, Marie Součková, Petr Příhoda, Marie Turková, Jaroslav Hubáček a Jan Vyklický. Za každým z nich zůstalo dílo a trvalá stopa.

Ale jednou dosažené se stává samozřejmým standardem a nikdo neočekává, že by tomu mělo být jinak. Pokračující odchody zejména soudců činí z budování soudu nekončící proces. Jen v tomto a příštím roce jsou avizovány další úbytky, a to zmiňuji jen ty, o nichž vím. Do toho přichází prudký nárůst agendy, nezvladatelný dosavadními způsoby. Množství vydaných rozhodnutí zvyšuje riziko nejednotné judikatury. Musí se vytvořit zcela nové analytické a vyhledávací nástroje ke zpracování stále se zvyšující masy informací. Evropa také nestojí na místě, potýká se s podobnými problémy. Vytvořená pozice respektovaného partnera mezi takovými tradičními zeměmi, jakými jsou Německo, Nizozemí, Francie, Švédsko a další, bude vyžadovat velmi aktivní přístup NSS v účasti na mnohých evropských i mezinárodních odborných fórech a nezřídka i jejich organizaci.

Připomenout je třeba i nebezpečný vývoj v některých soudních zemích, kde se prosazují autoritářské tendence a množí se ataky vůči nezávislým institucím. Ochrana soudu před tendencemi jej ovládnout a zasahovat do jeho nezávislého rozhodování ve všech myslitelných zjevných i skrytých podobách bude velmi důležitým úkolem budoucího předsedy soudu.

To vyžaduje silnou integrovanou osobnost s autoritou vnitřní i vnější, s přesahem do mnoha oblastí, s plným desetiletým mandátem, s výbornými jazykovými znalostmi, aby soud byl ještě lepší, než je dnes.

■ **V souvislosti s tím mě napadá otázka, zda změna ve vedení soudu, k níž letos dojde, není důvodem i ke změně stylu jeho řízení. Končí (spíš už skončil)**

čas budování nové instituce a začalo období – doufejme! – trochu nudné každodennosti a hlavně obrany dosaženého. Není čas i na trochu nudnějšího, méně dominantního a více „obyčejného“ šéfa, než jakým jste byl Vy?

Nudná každodennost k rytmu jistě také patří, ale obávám se, že vzhledem k výše uvedeným trendům nebude dominovat. Právní regulace jistě bude pokračovat, tempo se nesníží, kvalita přijímané legislativy se asi taky prudce nezvýší. Společenské napětí přes dosaženou ekonomickou úroveň taky nepolevuje, konflikty se nedaří řešit jinými, méně formálními normativními systémy. Zásadní konflikt vedoucí až ke společenskému dělení se odehrává také v oblasti prostorové regulace území, při záměrech budování či rozšiřování infrastruktury, v neposlední řadě ovšem na poli politické soutěže. Za tím vším, co jsem vyjmenoval, lze hledat a nalézt pravomoc správních soudů, střet politiky a práva, centra a regionů, velkých korporací a regulátorů, vlády většiny a panství práva. A to jsem nezmínil vnější politické, ekonomické a právní vlivy z evropských struktur. Takže nuda to rozhodně nebude.

■ **Nechci se na závěr ptát, co plánujete dělat po 30. září tohoto roku. Ti, kdo se o justici zajímají, si dokážou vhodně alternativy představit a vědí, že nezáleží zdaleka jen na Vás samotném. Myslíte ale, že za 15 či 20 let bude české správní soudnictví vypadat podobně jako dnes, anebo bude mít jinou strukturu, jiná procesní pravidla a bude hrát v právním a politickém systému jinou roli?**

Po 30. září tohoto roku plánuji (tentokrát opravdu) být u toho všeho, co jsem popsal. Už ne jako ten, kdo stanoví směr, metodu postupu a cíle, ale ten, kdo se zapojí svou osobností do celku a pokusí se odvádět stejně poctivou práci jako dosud. Vedle toho musím vyřešit praktické otázky přestěhování se ze služebního bytu i kanceláře jinam, odevzdání služebního vozidla, osvojení si jízdních řádů mezi Plzní a Brnem a další prozaické věci.

Za 15 nebo 20 let doufám, že české správní soudnictví bude existovat, nebude mít za sebou žádné selhání či temné období, vyřeší většinu současných definovaných problémů a úspěšně se bude potýkat s novými, dnes možná ještě netušenými. A jako instituce prověřená delším časem a těžkými zkouškami, v nichž obstála, se bude těšit důvěře společnosti a každého jejího příslušníka. Rád bych se toho dožil.

XI. ročník Česko-slovenského fóra 2018 ve dnech 17.–18. 5. 2018

**JUDr. Josef Baxa,
předseda Nejvyššího správního soudu**

Dovolte mi provést krátkou obecnější úvahu k zamyšlení. Žijeme v moderní, někteří říkají v postmoderní společnosti. Současnost je charakterizována mimo jiné prudkým vývojem, dynamiku přinášející mimo jiné i nové technologie, nové ekonomické jevy. Není divu, že je poptávka po pevných pravidlech a regulaci řádu. Je všeobecně přijímaným faktem, že normativní systémy, které v minulosti plnily přirozenou regulační funkci jednak přihlášením se části společnosti k jejím idejím, jednak dobrovolným podrobením se neformálním lokálním autoritám (škola, armáda, církve, samospráva, spolky apod.), už toto postavení z různých důvodů ztratily a znovu je nezískaly.

Zůstává tu stát s jeho regulačním působením prostřednictvím práva, které z právě uvedených důvodů získává dominantní roli. Právo je přeceňováno, a zejména právo veřejné, které obklopuje všechny a všechno, má v očích svých prosazovatelů zázračné účinky na zlepšení života společnosti a každého jedince.

Stát je však nestabilní, znatelný je nedostatek kontinuity, vize. Politické reprezentace se střídají, s jejich příchody a odchody lze pozorovat střídání období nečinnosti a překotných aktivit. Prakticky permanentní politický zápas, vedený spíše než o ony ideje a vize o přístup ke zdrojům a jejich čerpání, není bez vlivu na stav společnosti. Ta je rovněž rozdělena, je v konfliktu a poptávka po pravidlech a institucích je prosazujících vzrůstá.

Namísto vytyčení cílů a dlouhodobých politik směřujících k jejich uskutečňování jsme svědky často nahodilých nápadů, dohánění zanedbaného, popírání předešlého a prohlubujícího se chaosu. To bohužel platí nezdědka i pro motivace politických aktivit cestou právní regulace obecně – prostě koktejl z představ o nutnosti zavést řád, odstranit neřád a usilovat o různá obecná dobra přijímáním dalších a dalších pravidel, norem a předpisů.

V oblasti daňové jsou obecně popsány trendy rovněž přítomné, ale přidává se ještě jedna speciální motivace. Tou je udržet v chodu moderní stát se všemi původními jevy – řízení,



správa, kontrola, prosazování a vymáhání práva, včetně zajištění činnosti stále mohutnějších aparátů. A k tomu je třeba stále více peněz.

Střídání období nečinnosti a překotných aktivit je nákladnější než systematicky a racionálně vytvářená a prováděná regulace vyznačující se stabilitou, kvalitou, koncepcí a srozumitelností pro ty, kvůli nimž stát byl zřízen a existuje – pro občany, firmy, živnostníky, tedy pro ty, kteří svou ekonomickou aktivitou vytvářejí hodnoty.

Stát (konkrétní politická reprezentace) bohužel není schopen provést sebereflexi založenou na střízlivé představě, že má plnit jen ty základní funkce, v nichž je nezastupitelný, ostatní ponechat být a dělat jen to, na co má.

Namísto toho pokračuje v neblahém trendu dalších a dalších regulací a s tím spojené nákladnosti v jejím prosazování. Přijímá zákony a v nich vrší další a další příkazy, zákazy, kontroly, sankce, a tohle vše má vymáhat. Ne dosti na tom. Nová regulace znamená vytváření nových agend, přijímání dalších úředníků nebo přímo zřizování dalších úřadů. Nebezpečné je, že tento trend nemá žádný limit nebo zadní mantinel a podobně nemají v zásadě limity ani vzniklé náklady. Není divu, že je potřeba stále více peněz do veřejných rozpočtů. Bohužel je také známo, že stát není tím nejlepším hospodářem, který dvakrát obrátí korunu v dlani, než ji vydá.

To je základní odpověď na to, proč daně a daňová legislativa nejsou stabilní veličinou, proč správa daní prochází vývojem, proč se toto celé prostředí stále mění, a není to jen běžné „seřizování a promazávání“ jinak dobře fungujícího vehiklu. Pořád se odvracejí nějaké katastrofy, zalepují díry. Legislativa v pohybu nemůže založit a ustálit dobrou praxi, nakonec ani stabilní judikaturu. Naopak, udržuje stav nejistoty, nepředvídatelnosti a celkové nejistoty. Zvyšuje se zatížení všech: těch, kteří jsou adresáty povinností, i těch, kteří je mají kontrolovat a vymáhat.

Nákladnost prováděných legislativních změn, pokud je vůbec zmíněna, se přiznává v důvodových zprávách jen

u veřejných rozpočtů, ale náklady na implementaci přece mají i soukromé subjekty, jejichž postavení a činnost jsou předmětem regulace. Nerozumnost, nesrozumitelnost a neustálé změny způsobují, že právo odrazuje. Snižuje se podíl těch, kteří se legislativou řídí, protože ji považují za potřebnou, rozumnou, srozumitelnou, tedy seznatelnou a nemají problém s jejím plněním. Na druhé straně se logicky zvyšuje podíl vynucených autoritativních zásahů státu v podobě vedených řízení, kontrol, vydávaných rozhodnutí a jejich vymáhání. Oslabuje pocit právní jistoty, právního vědomí, autority práva a institucí, důvěry v ně.

Stát si je vědom, že nezvládne zkontrolovat všechno a všechny, je nucen si vybírat podle nejasných kritérií. Tím vzniká prostor pro svévoli. Přesto se tváří, že nad vším kontrolu má. Občané a firmy si jsou vědomi, že nejsou schopni dodržet všechny povinnosti, které jsou jim předepsány. Přesto se tváří, že tak činí. Obě strany vlastně něco předstírají a něco zakrývají. Nabízí se otázka: K čemu je tohle vzájemné pokrytectví? Kontrolující se snaží kontrolou zaskočit, kontrolovaný zase vymyšleným tvrzením kontrolora obelstít.

Je dobré, že přes právě popsané chmurné vize jsou všichni aktéři ochotni se setkávat a vzájemně diskutovat mimo formálně probíhající řízení a různé procesní postupy a že z diskuze není nikdo předem vyloučen. Je to důležité,

protože legislativa není klidně a férově vyjednaným kompromisem, ale mnohdy bývá silou prosazena, je konfliktem, který neskončil přijetím zákona, pokračuje a musí se tlumit.

Nebylo tomu mezi námi tak vždycky, za 15 let se ovšem prostředí, v němž se pohybujeme, velmi zušlechtilo, snad i díky soudní judikatuře. Pravidelně se setkáváme a konfrontujeme problémy legislativy, praxe, judikatury a doktríny. I když zřejmě není v našich silách neblahé trendy úplně zastavit, nebo dokonce dosáhnout zásadního obratu, přesto přispíváme k eliminaci alespoň části problémů, které jsme sice nevytvořili, ale kterými se ve svých rolích musíme každodenně zabývat a řešit je.

Kěž i toto fórum pokračuje v dobré tradici vzájemných setkávání daňové správy, legislativy, daňového poradenství a v neposlední řadě i správního soudnictví, vyznačující se kultivovanými názory, věcně vedenou argumentací, vzájemným respektem a tolerancí.

To, že jde o setkání česko-slovenské, je nesporně oboustranně obohacující a inspirativní. Slyšel jsem před chvílí na obhajobu složitosti práva argument, že život je složitý. Jde o to, jestli nezaměňujeme příčinu a následek. Jestli život není složitější, protože vytváříme složité právo...

Otvírání studánek

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu Nejvyššího
správního soudu

Kdysi byly studánky a prameny jedinými zdroji pitné vody, proto jim byla věnována mimořádná péče a pozornost. Otvírání, vylévání či cídění studánek se postupně stalo českým lidovým zvykem, jehož účelem je ukončení sucha a přivolání deště. Renesanci zájmu o dávno zapomenutý jarní magický obřad čištění studánek vyvolala slavná kantáta Bohuslava Martinů „Otvírání studánek“. A za otvírání, čištění, někdy dokonce i cídění studánek lze s lehkou nadsázkou označit směr, kterým se Nejvyšší správní soud (dále také „NSS“) za dobu svého působení



vydal, tj. směr, kterým tento soud svoji judikaturou rozšiřuje ochranu subjektivním veřejným právům.

Jakkoliv nejde o směřování, které bez výhrad jako jeden muž podporují všichni soudci NSS, jde stále o postoj považující. S ohledem na čl. 4 odst. 3 a 4 Listiny základních práv a svobod je třeba výjimku připouštějící výluku ze soudního přezkumu rozhodnutí pojímat a v případě pochybností vykládat spíše restriktivně než extenzivně,

tj. ve prospěch soudního přezkumu. Jiný přístup by ve svých důsledcích mohl vést až k odepření spravedlnosti (*denegatio iustitiae*). Neumožnění soudního přezkumu v případě tvrzené nezákonnosti či vadného postupu v řízení, které mu předcházelo, může znamenat pro některé jeho adresáty značně nepříznivé důsledky, aniž by ti měli k dispozici jiné účinné prostředky ke včasné ochraně svých práv. Některá rozhodnutí správních orgánů, hodnocená v minulosti judikaturou správních soudů jako rozhodnutí ze soudního přezkumu, jsou vyloučena, mají totiž nepochybně dopad do právní sféry jednotlivců a mohou jim způsobit značnou újmu.

Výluky ze soudního přezkumu

Základním ustanovením soudních výluk ze soudního přezkumu je § 70 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“), podle kterého:

„Ze soudního přezkoumání jsou vyloučeny úkony správního orgánu

- a) které nejsou rozhodnutími,*
- b) předběžné povahy,*
- c) jimiž se upravuje vedení řízení před správním orgánem,*
- d) jejichž vydání závisí výlučně na posouzení zdravotního stavu osob nebo technického stavu věci, pokud sama o sobě neznamenají právní překážku výkonu povolání, zaměstnání nebo podnikatelské, popřípadě jiné hospodářské činnosti, nestanoví-li zvláštní zákon jinak,*
- e) o nepřiznání nebo odnětí odborné způsobilosti fyzickým osobám, pokud sama o sobě neznamenají právní překážku výkonu povolání nebo zaměstnání nebo jiné činnosti,*
- f) jejichž přezkoumání vylučuje zvláštní zákon.“*

Ústavní soud se k výluce ze soudního přezkumu vyjádřil tak, že ačkoli ta svou povahou není protiústavní, je při její aplikaci namísto maximální zdrženlivost. Zejména vymezil, že i vůči rozhodnutí (jeho účinkům), které nelze samostatně přezkoumat, se jeho adresát musí být schopen domoci soudní ochrany, a to prostřednictvím přezkumu rozhodnutí, které je v daném řízení vydáváno jako rozhodnutí konečné. Taková soudní ochrana pak musí být včasná a účinná (viz např. nálezy ze dne 17. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 393/2000; ze dne 3. 11. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 8/99; ze dne 27. 5. 2003, sp. zn. I. ÚS 412/01 či ze dne 3. 6. 2003, sp. zn. II. ÚS 419/01).

Při soudním přezkumu rozhodnutí z daňové oblasti se aplikoval zejména druhý a třetí zákonný důvod výluky [§ 70 písm. b) a c) s. ř. s.]. Za rozhodnutí, jímž se pouze upravuje vedení řízení, označil pátý senát rozhodnutí o ustanovení zástupce podle § 10 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků – dále jen „zákon o správě daní a poplatků“ (viz rozsudek ze dne 19. 6. 2006,

čj. 5 Afs 86/2005-50). Čtvrtý senát judikoval, že rozhodnutí dle § 82 odst. 4 [případně ve spojení s § 86 odst. 4 zákona č. 89/2012 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“ nebo „d. ř.“)], o prodloužení lhůty k vrácení zapůjčených dokladů a dalších věcí naopak není rozhodnutím dle § 70 písm. c) s. ř. s., kterým se upravuje vedení řízení před správním orgánem (viz rozsudek ze dne 28. 1. 2015, čj. 4 Afs 216/2014-32). Daleko početnější však byla judikatura, která vylučovala ze soudního přezkumu celou řadu daňových rozhodnutí z důvodu jejich předběžné povahy, tedy ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s.

Za hlavního klíčnicka či vymetače kalů usazených v judikatorních studánkách lze po právu označit rozšířený senát. Ten totiž bez ohledu na momentální složení svých členů dosud zamčené studánky poctivě odemykal, cídil jejich dno a čistil dosud zakalené vody.

Přezkum daňové kontroly

Jednou z prvních studánek, jež se rozšířený senát jal odemykat, byla daňová kontrola. Podle rozsudku ze dne 5. 2. 2004, čj. 3 Afs 21/2003-63, bylo možné se proti postupu při daňové kontrole bránit až prostřednictvím žaloby proti následnému platebnímu výměru. V usnesení ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004-110, rozšířený senát dospěl k závěru, že daňovému subjektu musí být poskytnuta soudní ochrana nejen proti nezákonným platebním výměrům, ale i proti nezákonným daňovým kontrolám, které jim předcházejí, resp. proti nezákonným daňovým kontrolám vůbec, a to prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu dle § 82 s. ř. s. Při svých úvahách rozšířený senát vycházel z logického předpokladu, že daňová kontrola je svou povahou procesem kontrolním, nikoliv rozhodovacím. Případný dodatečný platební výměr, jímž by správce daně na základě výsledků daňové kontroly doměřil daň, již není její součástí, a navíc je vydán přirozeně pouze tehdy, jsou-li výsledkem kontrolních zjištění skutečnosti odůvodňující dodatečné stanovení daně. I prováděním daňové kontroly však správce daně uplatňuje státní moc a v tomto důsledku je vázán článkem 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle něhož lze státní moc uplatňovat jenom v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Dodatečný platební výměr navíc může následně obstát bez ohledu na nezákonnost, které musel daňový subjekt při kontrole čelit. Při dosavadním výkladu by tak nejen v případech, kdy by po provedené daňové kontrole správce daně nevydal dodatečný platební výměr, zůstal daňový subjekt ve vztahu k nezákonně prováděné daňové kontrole ponechán zcela bez soudní ochrany.

Je-li daňová kontrola skutečně prováděna nezákonně, může docházet k porušení celé škály ústavně zaručených práv daňových subjektů (např. právo jednotlivce

na informační seburčení, právo na ochranu vlastnictví, právo na pokojné užívání majetku, právo podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost, právo na soukromí, právo na respektování obydlí). Tak tomu může být při kontrole bezdůvodně opakované, kontrole prováděné v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně, kontrole osoby, která byla členem již neexistující právnické osoby či kontrole, v jejímž průběhu dochází k nezákonnému postupu ze strany pracovníka správce daně. Ostatně jak ve vztahu k opakované daňové kontrole konstatoval již Ústavní soud v nálezu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02 Sb.: „Na druhé straně nelze vycházet z názoru, že správce daně při provádění ‚opakované‘ kontroly, tj. daně za období, která již předmětem daňové kontroly byla, není ničím omezen, protože jiný postup by byl v rozporu s § 1 odst. 2, § 2 odst. 2 a 6, § 16 odst. 1 daňového řádu, eventuálně § 26 odst. 10 zákona č. 586/1996 Sb. Již sama možnost opakování daňové kontroly způsobuje stav určité právní nejistoty a její realizace může představovat pro daňové subjekty značnou zátěž, v krajním případě může být dokonce nástrojem jejich ‚šikanování‘. Proto je nezbytné, aby správce daně podle zásady přiměřenosti respektoval, že při vyžádání plnění povinností v daňovém řízení je třeba volit jen prostředky nejméně zatěžující daňové subjekty (§ 2 odst. 2 daňového řádu), což v případě daňové kontroly znamená její provádění v nezbytně nutném rozsahu ve vztahu k dosažení účelu daňového řádu (§ 16 odst. 1 věta druhá daňového řádu). Z výše uvedených skutečností lze dovozovat, že hledisko správného a úplného zjištění, stanovení a splnění daňových povinností není prioritní, naopak vždy je třeba pečlivě udržovat stav rovnováhy mezi zájmy státu a daňových subjektů. Ve vztahu k danému případu z toho vyplývá, že daňovou kontrolu je možno opakovat jen ze závažných důvodů, zejména zjistí-li správce daně nové skutečnosti (tj. skutečnosti, které v době provádění původní daňové kontroly neměl k dispozici), které by mohly mít vliv na správné stanovení daňové povinnosti. Dále musí být opakovaná daňová kontrola prováděna v rozsahu, který bezprostředně souvisí s nově zjištěnými skutečnostmi. Aby se vyloučila (nebo alespoň omezila) možnost svévolného jednání správce daně jak ve vztahu k zahájení daňové kontroly vůbec, tak ve vztahu k jejímu rozsahu, musí být daňovému subjektu sdělen její důvod a cíl, a to zcela konkrétně tak, aby i daňový subjekt měl určitou možnost ‚kontroly‘ postupu správce daně.“

Rozhodnutí předběžné povahy – obecný test

Kritéria rozhodnutí předběžné povahy poprvé uceleně vymezil NSS v rozsudku ze dne 29. 3. 2006, čj. 2 Afs 183/2005-64, č. 886/2006 Sb. NSS, takto:

„Rozhodnutí předběžné povahy ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s. musí současně splňovat následující znaky:

1) musí jít o rozhodnutí správních orgánů ve věcech veřejnoprávních, upravující předběžně či dočasně

poměry osob, zajišťující určité věci nebo osoby či zatímně fixující určitý stav (materiální znak);

2) proti tomuto rozhodnutí nebo proti jeho důsledkům musí mít každá osoba, jejíž subjektivní práva jím byla dotčena, možnost bránit se v řízení, jež musí nutně proběhnout (tj. musí být následně po vydání rozhodnutí zahájeno anebo v něm musí být pokračováno, došlo-li k jeho zahájení před vydáním rozhodnutí nebo současně s ním) před správním orgánem, který v dané věci rozhodne s konečnou platností (procesní znak).“

Obecné znaky rozhodnutí předběžné povahy následně přiblížil rozšířený senát v usnesení ze dne 21. 10. 2008, čj. 8 As 47/2005-86, č. 1764/2009 Sb. NSS, ve kterém posuzoval povahu souhlasu (či nesouhlasu) orgánu ochrany přírody a krajiny k povolení stavby vydaném podle § 44 zákona č. 114/1992 Sb., o ochraně přírody a krajiny, ve znění pozdějších předpisů. Předběžnou povahu mají pouze rozhodnutí, která jsou charakterizována tím, že jsou dočasná a pozbývají účinnosti vydáním konečného rozhodnutí, které musí být podrobeno soudnímu přezkumu, jenž zahrnuje i přezkum rozhodnutí předběžného, a předběžné a konečné rozhodnutí musí mít obsahově stejný či alespoň částečně se překrývající předmět řízení. Na tuto judikaturu navázal rozšířený senát rozsudkem ze dne 27. 10. 2009, čj. 2 Afs 186/2006-54, č. 1982/2010 Sb. NSS, v rámci něhož posuzoval otázku předběžnosti u rozhodnutí o zřízení zástavního práva k zajištění daňové pohledávky dle § 72 zákona o správě daní a poplatků.

K dosavadnímu výkladu § 70 písm. b) s. ř. s. uvedl, že: „Pozornosti jistě zaslouží i fakt, že rozšířenému senátu byly již postoupeny další čtyři věci týkající se výkladu výluky soudního přezkumu dle § 70 písm. b) s. ř. s. Rozšířenému senátu tak byla usnesením čj. 9 Afs 13/2008-50 předložena otázka, zda zajišťovací příkaz vydaný dle § 71 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je rozhodnutí o daňové povinnosti nebo zda je nutno jej posoudit jako rozhodnutí předběžné povahy. Usnesením čj. 1 As 89/2008-65 byla rozšířenému senátu položena otázka, zda je rozhodnutí v pochybnostech dle § 1 odst. 4 zákona č. 334/1992 Sb., o ochraně zemědělského půdního fondu, rozhodnutím předběžné povahy. Usnesením čj. 7 As 69/2008-37 byl rozšířený senát dotázán, zda rozhodnutí o zadržení řidičského průkazu je rozhodnutím předběžné povahy. Konečně usnesením čj. 7 As 26/2009-45 bylo rozšířenému senátu postoupeno rozhodnutí o tom, zda je rozhodnutí o vyloučení odkladného účinku odvolání podle ustanovení § 85 odst. 2 písm. a) správního řádu rozhodnutím předběžné povahy. ... Z uvedeného shrnutí početné judikatury správních soudů vyplývá, že aplikace kompetenční výluky přezkumné pravomoci správních soudů ve vztahu k rozhodnutím předběžné povahy je od počátku provázána pochybnostmi vyplývajícími z trvalého napětí mezi tendencí soudů nerozhodovat některé spory meritorně na jedné straně a vědomím

problematičnosti samotného institutu kompetenční výluky ve vztahu k významu základního práva na přístup k soudu, k materiálnímu omezení kompetenčních výluk vyplývajícíchmu z čl. 36 odst. 2 poslední věty Listiny a z čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně základních práv a svobod (č. 209/1992 Sb.). Přitom je pochybné, zda zatížení soudů vyplývající ze složitých úvah spojených s určováním toho, která rozhodnutí do výluky spadají a která nikoli, není srovnatelné se zatížením vyšším objemem agendy v důsledku žalob proti některým rozhodnutím dosud považovaným za rozhodnutí předběžné povahy.“

V tomto rozsudku stanovil rozšířený senát obecný test, který se stal vodítkem při posuzování otázky, zda je určité správní rozhodnutí svoji povahou rozhodnutím předběžné povahy, které je ze soudního přezkumu ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s. vyloučeno. Takové rozhodnutí musí zejména splňovat tři podmínky: časovou, věcnou a osobní. Časová podmínka stanoví, že rozhodnutí předběžné povahy předchází rozhodnutí konečnému, na jehož vydání má osoba dotčená předběžným rozhodnutím nárok, a dále, že konečné rozhodnutí musí podléhat soudnímu přezkumu. Rozhodnutí předběžné povahy pak musí být vydáno buď v rámci již zahájeného řízení před správním orgánem, nebo může být vydáno i mimo takové řízení, v tom případě musí být zákonem jednoznačně stanovena lhůta, v níž musí být zahájeno řízení a vydáno konečné rozhodnutí. Věcná podmínka ukládá, aby konečné rozhodnutí zároveň rozhodlo také o vztazích zatímne upravených rozhodnutím předběžným. Konečně osobní podmínka určuje, že adresátem konečného rozhodnutí musí být také osoba dotčená rozhodnutím předběžné povahy.

Pozdější aplikace tohoto testu vedla ke změně judikatury u řady rozhodnutí, která byla původní judikaturou ze soudního přezkumu vyloučena. Za rozhodnutí, které soudy nepřezkoumávaly, byl poněkud překvapivě až do roku 2010 považován zajišťovací příkaz s odůvodněním, že jde o dočasný prostředek k zajištění účelu daňového řízení a žalobu proti takovému rozhodnutí soud podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a § 68 písm. e) s. ř. s. odmítne (viz rozsudek ze dne 28. 2. 2007, čj. 8 Afs 37/2005-126). Rozšířený senát v usnesení ze dne 24. 11. 2009, čj. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS, aplikoval na zajišťovací příkaz shora uvedený test a dospěl k jednoznačnému závěru ve prospěch soudního přezkumu. V době, kdy vydaných zajišťovacích příkazů bylo co do počtu jako šafránu, rozšířený senát mj. uvedl, že tato rozhodnutí: „... mohou představovat velmi vážný zásah do práv a postavení daňového subjektu a mohou ohrozit jak jeho hospodářskou činnost, tak jeho samotnou existenci. Možnost obrany až v rámci přezkumu konečného rozhodnutí o dani proto nelze považovat za včasnou a účinnou obranu ve smyslu judikatury Ústavního soudu. V konečném rozhodnutí o dani navíc není zajišťovací příkaz, resp. důvody, které vedly k jeho vydání, obsažen. Není proto splněna věcná podmínka, tedy aby o vztazích upravovaných zajišťovacím

příkazem bylo rozhodnuto konečným rozhodnutím. Zákon vzájemnou provázanost obou rozhodnutí omezuje pouze na to, že v důsledku splatnosti daně pozbývá zajišťovací příkaz platnosti. Konečným rozhodnutím o daňové povinnosti mohou zůstat nepovšimnuty i pro daňový subjekt velmi nepříznivé důsledky zajišťovacího příkazu.“

Za rozhodnutí, které je vyloučeno ze soudního přezkumu, považovala judikatura poměrně dlouhou dobu např. i rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti. Rozšířený senát v usnesení ze dne 23. 8. 2011, čj. 7 Afs 14/2010-4, konstatoval, že záznamní povinnost má veřejnoprávní charakter, má svůj zákonem předpokládaný účel a s jejím nedodržením jsou spojeny zákonné následky. Důsledkem nedodržení záznamní povinnosti může být neunesení důkazního břemene podle § 31 odst. 9 a stanovení daně podle pomůcek podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Jde o úkon správce daně, z něhož plyne pro daňový subjekt povinnost vést evidenci či jiné záznamy nad rámec zákonných povinností. Jedná se o úkon, jímž se ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. zakládá povinnost, a tedy o úkon, který je rozhodnutím; proto podléhá soudnímu přezkumu. Nejde pouze o „procesní“ rozhodnutí zajišťující správci daně shromáždění podkladů pro správné stanovení daně. Záznamní povinnost je administrativně i časově zatěžující a *a priori* nelze vyloučit, že její uložení neodpovídá zákoněmu účelu, že je uložena evidence skutečností, které daňový subjekt není oprávněn od svých zákazníků požadovat, případně, že uložena povinnost není z jiných důvodů splnitelná. Na možnost soudního přezkumu nemá vliv ani skutečnost, že proti rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti podle § 39 d. ř. z roku 1992 nebylo možno podat odvolání. Soudní řád správní v § 5 stanoví sice jako podmínku soudního přezkumu správního rozhodnutí vyčerpání řádných opravných prostředků, tato podmínka však logicky platí pouze tam, kde zákon řádné opravné prostředky předpokládá.

Přezkum rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek

Studánky se čistily ba i pečlivě cidily při přezkumu rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek. Ačkoliv takové rozhodnutí nebylo nikdy ze soudního přezkumu vyloučeno, měly zejména daňové orgány (ale i krajské soudy) snahu omezovat odvolací či soudní přezkum jen na splnění zákonem stanovených podmínek pro tento způsob stanovení daně [tj. zda i) daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností a ii) daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním], aniž by přezkoumatelné úvaze podrobily i způsob, kterým byly správcem daně základ daně a daň zjištěny. Již v rozsudku ze dne 11. 3. 2004, čj. 1 Afs 3/2003-68, č. 327/2004 Sb. NSS, dospěl první senát k závěru, že jestliže se žalovaný v odůvodnění rozhodnutí, jímž přezkoumává dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, omezí na konstatování, že

správce daně přihlédl ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, aniž by jakkoliv své závěry zdůvodnil, je dán důvod ke zrušení napadeného rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. V rozhodnutí ze dne 23. 2. 2005, čj. 1 Afs 74/2004-64, č. 633/2005 Sb. NSS, první senát v zahájené očiště pokračoval, protože judikoval, že při stanovení daně za použití pomůcek je povinen odvolací orgán zkoumat nejen to, zda daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním (§ 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků), ale též to, zda byla daň tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků).

Velmi zajímavé, a to nejen co se pomůcek týče, je rozhodnutí ze dne 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 207/2005-55, ve kterém byla primárně posuzována otázka přípustnosti soudního přezkumu rozhodnutí o prominutí daňového nedoplatku dle § 65 zákona o správě daní a poplatků. V souladu s uvedeným ustanovením: „Správce daně může zcela nebo zčásti prominout daňový nedoplatek, byla-li by jeho vymáháním vážně ohrožena výživa daňového dlužníka nebo osob na jeho výživu odkázaných, nebo pokud by vymáhání nedoplatku vedlo k hospodářskému zániku daňového dlužníka, při němž by výnos z jeho likvidace byl pravděpodobně nižší než jím vytvořená daň v příštím daňovém období. Splnění podmínek pro uplatnění tohoto ustanovení zjistí správce daně podle pomůcek. Rozhodnutí správce daně o prominutí daňového nedoplatku platí jen potud, pokud trvají podmínky, za nichž bylo vydáno.“ Zda správce daně daňový nedoplatek promine, závisí na jeho správním uvážení.

Druhý senát se velmi podrobně zabýval povahou správního uvážení. Zdůraznil, že jej nelze chápat jako prostor pro libovůli správního orgánu, nýbrž jako relativně abstraktní vymezení kritérií relevantních pro posuzování rozhodovaných případů, které správnímu orgánu umožňuje v určité míře reagovat na měnící se podmínky. Výslovně uvedl, že: „Moderní poválečný stát Západu je materiálním právním státem založeným zejména na koncepci lidských práv jako subjektivních a soudně vymahatelných základních práv jedinice vůči státu, která již sama o sobě vylučuje všemocnost státu, tím méně pak všemocnost (a tedy potenciální libovůli) jakýchkoli jeho orgánů. ... Je založen na dělbě moci na moc zákonodárnou, výkonnou a soudní, mezi nimiž existuje jednak kompetenční vymezení (legislativa má k dispozici jiné typy pravomocí než exekutiva, ta zas jiné než legislativa), jednak systém brzd a rovnovah (vzájemných vztahů spolurozhodování, kreačních a odvolávacích pravomocí a kontroly). ... Žádná moc v něm není mocí absolutní, a to ani v rámci určitého dílčího výseku své působnosti. Zákon nemůže delegovat na exekutivu (ani na justici) právo činit libovůli. Může pouze ve větší či menší míře abstrakce definovat podmínky, za kterých exekutiva (či justice) rozhoduje o subjektivních právech jednotlivců. Z těchto základních východisek pak musí vycházet i moderní koncepce

správního uvážení. Vymezení prostoru pro správní uvážení proto nemůže být zmocněním k libovůli, nýbrž toliko relativně abstraktním definováním podmínek rozhodovací činnosti exekutivy. V tomto smyslu ztrácí svoji relevanci rozlišování rozhodování exekutivy o ‚nárocích‘ jednotlivců a o ‚nenárokových‘ právních pozicích či statcích; v posledku jde totiž pouze o míru abstraktnosti kritérií, která správní orgán posuzuje. ... Další klíčovou vlastností právního řádu poválečného materiálního právního státu je – na rozdíl od (formálního) právního státu předválečného – přímá aplikovatelnost základních práv a dalších ústavních norem či principů, připouští-li to jejich povaha a obsah, a povinnost orgánů aplikujících právo tak činit. Základní práva a ústavní principy tak znamenají samozřejmé a přirozené implicitní omezení jakékoli, i nejšířším způsobem definované diskreční pravomoci exekutivy; do katalogu pravidel takto omezujících diskreční pravomoc lze jistě řadit zejména povinnost správního orgánu respektovat principy rovnosti, požadavek racionality kritérií pro posuzování kauz, o nichž je rozhodováno, a proporcionality, jakož i požadavek konat v souladu se smyslem a účelem daně konkrétní diskreční pravomoci a vázanost správního orgánu svojí vlastní správní praxí (pohybuje-li se tato intra legem). Nad rámec implicitních omezení diskrečního oprávnění pak k nim přistupují omezení explicitní, vyjádřená zákonem stanovenými kritérii pro rozhodování. Je věcí zákonodárce, jak abstraktně či konkrétně stanoví správnímu orgánu prostor pro správní uvážení, ovšem rozhodně nemůže z výše uvedených ústavních principů, imanentních každému rozhodování o individuálních právních pozicích, žádné diskreční oprávnění vyvázat. Podstatné v této souvislosti je, že správní orgán si nemůže v prostoru daném pro jeho správní uvážení další kritéria na rámec kritérií implicitních a explicitních ‚přimyslet‘, tj. vytvořit nějaká další, která zákon neobsahuje, nýbrž může toliko kritéria obojího druhu vykládat a aplikovat na konkrétní případy. Jakkoli je dělicí linie mezi výkladem abstraktních pojmů či principů a ‚přimyšlením si‘ dodatečných kritérií tenká, a ne vždy zřetelná, lze ji zpravidla nalézt zejména úvahou nad smyslem a účelem daného konkrétního diskrečního oprávnění a úvahou nad věcným vymezením pravomocí toho kterého správního orgánu, jenž má v konkrétní věci rozhodovat. V tomto smyslu také nutno interpretovat výrazy často užívané v souvislosti se založením diskrečních pravomocí (např. že správní orgán ‚může‘ něco prominout nebo že právo ‚lze‘ přiznat).“

Nespokojil se však jen s otevřením této studánky (tj. připustil soudní přezkum u rozhodnutí dle § 65 zákona o správě daní a poplatků), ale vyslovil se i k povaze a způsobu shromažďování samotných pomůcek: „Správce daně je povinen podmínky pro prominutí daňového nedoplatku zjišťovat, tj. provádět ve věci skutková zjištění, byť v podobě modifikované větou druhou citovaného ustanovení, tedy podle pomůcek.“ Aby na hladině pomůcek nezůstalo skutečně vůbec nic zakaleno, neopomněl zdůraznit: „... že pomůcky sice nejsou důkazem, nicméně svoji relevanci ve vztahu k realitě vždy musí mít. Jinak řečeno: I pomůcky

jakožto nástroje ke kvalifikovanému odhadu sociální či ekonomické situace dlužníka (§ 65 odst. 1 d. ř.) či jeho daňové povinnosti (§ 31 odst. 5 d. ř.) musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. Pomůcky nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, nýbrž ve své podstatě podklad pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správcí daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě aj. Určení relevantních skutečností podle pomůcek bude zpravidla méně přesné než jejich zjištění dokazováním, nicméně i tak se nesmí mýjet s realitou, naopak, musí mít ambici se realitě co možná nejvíce přiblížit (projevem této zásady v d. ř. je pro účely stanovení daně podle pomůcek ostatně ustanovení jeho § 46 odst. 3, podle něhož stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, přihledne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jim nebyly za řízení uplatněny). I proto ostatně Ústavní soud ve své recentní judikatuře zdůrazňuje, že daňový subjekt zásadně má právo být o obsahu pomůcek informován a má právo se k nim vyjadřovat, nedochází-li tím k porušování práv či právem chráněných zájmů jiných osob (viz náleží Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, zatím nepublikovaný; srov. v širších souvislostech z obdobných principů vycházející starší náleží Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, zveřejněný pod č. 131 ve sv. č. 23 na str. 251 a násl. Sbirky náleží a usnesení Ústavního soudu), neboť jen tak je mu reálně umožněno poukazovat na irelevanci či nesprávnost informací, které mají být pomůckami, či na jejich nesprávné vyhodnocení.“

Prekluze

Několik zapomenutých klíčů k dosud zamčeným studánkám poskytl i Ústavní soud. V náleží ze dne 27. 5. 2003, sp. zn. I. ÚS 412/01, rozhodl, že vyměření daňové ztráty podle § 38n odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, není rozhodnutím předběžné povahy. Dle Ústavního soudu: „... se jedná o rozhodnutí, které zasahuje do hmotněprávního postavení účastníka řízení, a nelze je považovat za pouhé rozhodnutí předběžné povahy. Názor krajského soudu, že k zásahu do subjektivních hmotných práv daňového subjektu může v daném případě dojít až v souvislosti s provedením odpočtu daňové ztráty od základu daně, kdy se do tohoto základu a výše daňové povinnosti promítne, Ústavní soud nesdílí. Nutno zopakovat, že daňový subjekt může odečítat jen tu vyšší daňové ztráty, o níž bylo příslušným orgánem veřejné moci závazně rozhodnuto. Odsunovat možnost přezkumu až do uvedené doby je podle Ústavního soudu nejen neústavní, ale z faktického hlediska i neefektivní. Každý, o jehož práva nebo závazky dotčené rozhodnutím orgánu veřejné správy se jedná, musí mít možnost včas a účinně svá práva hájit před nezávislým a nestranným soudem.“

V náleží dne 3. 6. 2003, sp. zn. II. ÚS 419/01, Ústavní soud odmítl možnost vyloučení přezkumu rozhodnutí o převedení přeplatků na dani podle § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků s odůvodněním, že rozhodnutí nezasahuje do hmotněprávní sféry jednotlivce. Rozhodnutím soudně přezkoumatelným by dle argumentace obecných soudů bylo teprve rozhodnutí o žádosti o vrácení přeplatku na dani. Ústavní soud poukázal na vývoj procesní úpravy výluk, z níž bylo vyřazeno vyloučení soudního přezkumu rozhodnutí procesní povahy. Soudy jsou povinny přezkoumávat i rozhodnutí dosud považovaná za rozhodnutí procesní povahy a nejsou oprávněny přezkum odmítnout na základě jiné výluky. Soudní přezkum musí zahrnovat: „... i procesní rozhodnutí, tudíž rozhodnutí, jež nezasahují do hmotných práv účastníků, ale do jejich práv ve sféře procesní.“

Nálezem ze dne 22. 7. 2009, sp. zn. III. ÚS 2556/07, zrušil rozsudek NSS, ze dne 28. 6. 2007, čj. 7 Afs 15/2007-76, který odmítl věcně přezkoumat rozhodnutí o prominutí daně dle § 55a zákona o správě daní a poplatků. Ústavní soud zdůraznil, že soudní řád správní oproti právní úpravě uvedené v § 248 odst. 2 písm. i) zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, již výslovně nevylučuje ze soudního přezkumu správní rozhodnutí, jež jsou založena na „správním uvážení“. Vyhovění žádosti daňového dlužníka o prominutí daně (jejího příslušenství) pak zásadně spočívá na správním uvážení správního orgánu, jímž je Ministerstvo financí, a v případech vymezených vyhláškou č. 299/1993 Sb., kterou se zmocňují územní finanční orgány k prominutí příslušenství daně, i finanční úřady. Konstatoval, že: „... dřívější právní názor, že rozhodnutí založená na absolutní volné úvaze správního orgánu nepodléhají přezkumu ve správním soudnictví, byl již překonán. Prominutí daně či jejího příslušenství v sobě zahrnuje kombinaci neurčitého právního pojmu (důvody nesrovnalosti) a správního uvážení. Za této situace je pak ve správním soudnictví oprávněným požadavek účastníka řízení domáhat se, aby bylo přezkoumáno, zda bylo rozhodnutí vydáno v řádném řízení vymezeném normami hmotného i procesního (daňového) práva s vyloučením případné svévole rozhodujícího orgánu. I když zde není veřejné subjektivní právo na poskytnutí posuzované úlevy, nelze vyloučit, zda nebylo zasaženo do práva stěžovatelky na řádný proces, jež mohlo být dotčeno, resp. porušeno a jehož ochrany se lze u soudu domáhat. Byl to konečně i Nejvyšší správní soud, který v poslední době připustil přezkum rozhodnutí o prominutí daně (příslušenství). Stalo se tak např. ve věci sp. zn. 2 Afs 207/2005, 2 Afs 159/2005, 2 Afs 4/2006 a 8 Afs 127/2005. Nejvyšší správní soud tak porušil právo stěžovatelky na přístup k soudu ve smyslu čl. 36 odst. 1 a čl. 2 odst. 2 Listiny a čl. 2 odst. 3 Ústavy. Nejvyšší správní soud však zatížil své řízení i vadou nesprávně obsaženého soudu, když ve věci sám rozhodl. Pokud se totiž hodlal odchýlit od dřívějšího právního názoru obsaženého v rozhodnutí ze dne 18. 10. 2006, sp. zn. 2 Afs 4/2005, měl věc

správně postoupit rozšířenému senátu. Zasáhl tak rovněž do ústavního práva stěžovatelky na zákonného soudce ve smyslu ustanovení čl. 38 odst. 1 Listiny a ve svém důsledku porušil i čl. 90 a čl. 94 odst. 1 Ústavy.“

K zatoulaným klíčům patří klíč, kterým Ústavní soud otevřel takřka nedobytný mosazný zámek dveří, za kterými držel NSS i za pomoci usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007, čj. 9 Afs 86/2007-161, č. 1542/2008 Sb. NSS, přezkum prekluze práva vyměřit daň pouze k včas uplatněné žalobní námitce. V tomto usnesení rozšířený senát i při znalosti právního názoru vyjádřeného v nálezů Ústavního soudu ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07, podle nějž mají soudy povinnost k prekluzi daně přihlížet z úřední povinnosti, neohroženě konstatoval, že: „... rozhodnutí Ústavního soudu nepředstavují ucelenou, konzistentní a bezrozpornou judikaturu ke sporné právní otázce.“ Nejvyšší správní soud tak setrval na v jeho judikatuře dlouhodobě zastávaném stanovisku, že prekluzi daně je třeba v soudním řízení namítat. V rozsudku ze dne 9. 10. 2008, čj. 2 Afs 80/2008-67, č. 1744/2009 Sb. NSS, vysvětlil, proč nadále považuje za závazný takový výklad, podle nějž se k prekluzi daně *ex offio* nepřihlíží. Překážku širší závaznosti dosavadních nálezů shledal v jejich argumentačním deficitu. Výslovně uvedl, že: „*Za situace, kdy je zde rozhodnutí rozšířeného senátu obsahle se vypořádávající s názorovými alternativami a ústící v přesvědčivě odůvodněný názor, nemůže soud v této věci upřednostnit názor Ústavního soudu, který je v prvním případě opřen o argumentaci mijející se s podstatou věci a ve druhém na onen první odkazující.*“

Poté se nicméně Ústavní soud k dané otázce vyjádřil v několika dalších rozhodnutích, v nichž konstantně a bezrozporně judikoval, že soudy musí zkoumat, zda nedošlo k prekluzi daně i bez námítky některého z účastníků řízení. Odkázat lze zejména na nález ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. ÚS 1169/07, v němž Ústavní soud obsahle vyložil, z jakých důvodů soudům uvedená povinnost vzniká. Dle Ústavního soudu: „... argumenty, na nichž je závěr o nutnosti namítnout prekluzi práva na doměření daně postaven, se opírají výlučně o text soudního řádu správního, a přehlížejí širší souvislosti, plynoucí ze systémové povahy práva, jakož i východiska, na nichž je postavena dispoziční zásada.“

Argument systémové povahy práva rozvedl Ústavní soud následujícím způsobem: „*Institut prekluze využívají prakticky všechna odvětví právního řádu ... Ze širokého zastoupení prekluze v různých právních odvětvích vyplývají také samozřejmé obsahové rozdíly; přesto však vždy zůstávají určité znaky společné, bez nichž by již nebylo možno o prekluzi vůbec hovořit. Mezi ně lze v první řadě počítat konstrukci prekluze, založenou na dvou právních skutečnostech: na uplynutí doby a na neuplatnění práva v této době. Důsledkem prekluze je dále vždy zánik samotného subjektivního práva. Konečně za společný rys prekluze lze považovat i to, že k ní má orgán veřejné moci*

přihlížet z úřední povinnosti; tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny. Účelem jakéhokoliv procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu.“

Ústavní soud Nejvyššímu správnímu soudu dále vytkl nesprávné pojmání dispoziční zásady ve správním soudnictví: „*Ohledně dispoziční zásady je nutno podotknout, že ta se – právě proto, že má povahu zásady – nikdy neuplatňuje metodou ‚všechno nebo nic‘. V žádném procesu v kterémkoli státě se neuplatňuje dispoziční zásada ve své ryzi podobě, ale vždy s většími či menšími modifikacemi. Míra těchto modifikací závisí na povaze subjektivních práv, jimž se má v daném procesu poskytovat ochrana; to je samozřejmé, neboť má-li procesní právo náležitě plnit svoji ochrannou funkci, musí se přizpůsobovat předmětu, jemuž ochranu poskytuje. Z tohoto hlediska je nepochybné, že nejdůsledněji se dispoziční zásada prosazuje v civilním sporném řízení, v němž představuje specifické promítnutí soukromoprávní autonomie vůle do oblasti procesu ... Přesto i v civilním řízení soudním musí soud přihlížet k určitým okolnostem z úřední povinnosti. Nejde přitom pouze o procesní podmínky, ale též o skutečnosti, jež jsou významné z hlediska práva hmotného; typicky to platí např. pro absolutní neplatnost právního úkonu, ale rovněž právě pro prekluzi. Přihlíží-li k těmto okolnostem *ex offio* soud v civilním řízení soudním, tím spíše k nim musí přihlížet z úřední povinnosti i soud projednávající věc v režimu správního soudnictví. Civilní spor i správní soudnictví mají sice společný základní strukturální princip – systém dvou stran v kontradiktorním postavení – jenž také vyvolává řadu objektivně společných rysů (bez ohledu na deformace v platné právní úpravě), avšak nelze ani přehlížet objektivní rozdíly, jež mezi nimi panují. Tyto odlišnosti vyplývají z jiného předmětu ochrany, jimž se každý z těchto procesů zákonitě přizpůsobuje: v civilním sporu soud poskytuje ochranu subjektivním právům soukromým, ve správním soudnictví subjektivním právům veřejným. Takto vymezený rozdíl v předmětu ochrany zjevně nemůže odůvodnit závěr, že ve správním soudnictví se k prekluzi přihlíží jenom k námitce, a nikoliv z úřední povinnosti, neboť vlastně stojí na absurdním východisku, neodpovídajícím povaze subjektivních práv, jimž je poskytována ochrana: ve správním soudnictví, v němž se projednávají věci veřejnoprávní povahy, by měla být dispoziční zásada prosazena daleko důsledněji, než v civilním sporném procesu, v němž se poskytuje ochrana soukromoprávním vztahům, typickým daleko větší měrou volného chování subjektů. Rozdíly v předmětu ochrany tedy vedou k závěru právě opačnému, než činí Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí rozšířeného senátu ...“*

Dosavadní judikatorní závěry týkající se problematiky přihlížení k daňové prekluzi ve správním soudnictví pouze k námitce byly Ústavním soudem překonány a brána k přezkumu prekluze z úřední povinnosti odemčena. V této souvislosti je však nutné připomenout, že výše

uvedené neznamená, že by soudy musely v každém svém rozhodnutí z oblasti finančního práva výslovně zdůvodňovat, zda v dané věci došlo či nedošlo k prekluzi práva vyměřit daň. Pokud účastník řízení prekluzi nenamítal a soud poté, co se touto otázkou zabýval, dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo, není nutné, aby své úvahy na dané téma v odůvodnění svého rozhodnutí výslovně uváděl.

Soud má povinnost vypořádat otázku prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo (srov. rozsudek ze dne 2. 4. 2009, čj. 1 Afs 145/2008-135, č. 1851/2009 Sb. NSS).

„Nejedna studánka malá se o pramínek bála, aby nezapadl do kalu, do bahna a do kamení, tak jako člověk do souzení ...“

Vliv insolvenčního řízení na soudní přezkum rozhodnutí v daňových věcech

Mgr. Aleš Roztočil, LL.M.
soudce Nejvyššího správního soudu

Není tomu tak dávno, co byl kolegou Karlem Šimkou v Bulletinu advokacie¹ publikován rozsáhlý rozbor problematiky souběhu insolvenčního řízení a soudního řádu správního. Není ambicí tohoto příspěvku, aby opakoval to, co již bylo v oné stati vysloveno. Jak již tomu však bývá, došlo v relativně krátké době k poněkud bouřlivému vývoji judikatury v této oblasti, a tak již po pouhém jednom roce lze informovat o dalším vývoji této problematiky, která má zajisté velký význam pro praxi. Konkrétně jde o účinky rozhodnutí o úpadku daňového subjektu na řízení o žalobách proti rozhodnutím orgánů finanční správy ve věcech daní a poplatků.

1 Právní úprava

Správní soudy jsou konfrontovány s otázkou, zda na řízení o žalobě proti rozhodnutím finančních orgánů o povinnostech daňového subjektu v úpadku (typicky rozhodnutí o doměření daně, včetně penále) dopadá úprava obsažená v § 140a až 141a zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení [dále jen „insolvenční zákon“ nebo „InsZ“], ve znění zákona č. 294/2013 Sb., kterým se mění zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 312/2006 Sb., o insolvenčních správciích, ve znění pozdějších předpisů, který nabyl účinnosti dne 1. 1. 2014



(dále jen „zákon č. 294/2013 Sb.“]. Tato ustanovení dodatečně vložena do insolvenčního zákona citovanou novelou předpokládají, že: „řízení o pohledávkách a jiných právech týkajících se majetkové podstaty, které mají být v insolvenčním řízení uplatněny přihláškou, nebo na které se v insolvenčním řízení pohlíží jako na přihlášené, anebo o pohledávkách, které se v insolvenčním řízení neuspokojují (§ 170),“ mají být ke dni rozhodnutí o úpadku dlužníka přerušena (§ 140a odst. 1 InsZ), resp. zastavena, pokud byla zahájena až po rozhodnutí o úpadku (§ 141a InsZ). Na rozdíl od soudních a rozhodčích řízení se povinnost přerušit či zastavit řízení nevztahuje na řízení před správními orgány, výslovně též na daňové řízení [§ 140d odst. 2 písm. a) InsZ].

Je vhodné připomenout, že vedle diskutované úpravy obsažené v § 140a až 141a InsZ, týkající se účinků rozhodnutí o úpadku na jiná soudní řízení, obsahuje insolvenční zákon (a to již od samého počátku) další úpravu obsaženou v § 263 a násl. InsZ, která se specificky týká účinků prohlášení konkursu, jakožto jednoho ze způsobů řešení úpadku dlužníka, na jiná soudní řízení. Hypotézy vedoucí k aplikaci právní úpravy obsažené v § 140a a násl. InsZ a v § 263 a násl. InsZ nejsou totožné, nicméně se zjevně přinejmenším zčásti překrývají. Odkaz v § 263 odst. 1 na konci InsZ přitom naznačuje, že přednost má úprava prvně uvedená.

¹ ŠIMKA, Karel. Insolvence a daně. Bulletin advokacie. 2017, (6), 27–33.

S úpravou kolize insolvenčního řízení a jiných řízení souvisí ustanovení insolvenčního zákona týkající se přezkoumání přihlášených pohledávek a s tím souvisejících incidenčních sporů (§ 159 až 164 InsZ). Jak uvádí důvodová zpráva k zákonu č. 294/2013 Sb.: „*praxe ukazuje, že tam, kde se sanační způsob řešení úpadku daří, nemá další vedení takových sporů valného smyslu a toliko zatěžuje majetkovou podstatu dalšími náklady při vedení těchto sporů dlužníkem. ... Logikou věci je dáno, že nelze-li pokračovat v již zahájených řízeních, neměla by být od rozhodnutí o úpadku řízení o výše rozebráných pohledávkách nebo právech ani nově zahajována. Tomu odpovídá i text nového § 140c InsZ (s nezbytnou výjimkou pro možnost vést o takových právech nebo pohledávkách incidenční spory).*“²

Důvodová zpráva ani text insolvenčního zákona však vůbec nezmiňují řízení ve správním soudnictví, které se sice týká věcí rozhodovaných správními orgány, resp. v daňovém řízení, a představují tak v jistém smyslu „pokračování“ řízení před správními orgány, na druhou stranu se však nepochybně jedná o řízení soudní.

2 Judikurní vývoj

Již brzy po nabytí účinnosti nové právní úpravy řešící souvztáhnost insolvenčního řízení s jinými soudními řízeními byl Nejvyšší správní soud (dále také „NSS“) postaven před otázku, zda a jak tato ustanovení insolvenčního zákona předepisující přerušeni, resp. zastavení některých jiných soudních řízení aplikovat na soudní řízení správní. Nejprve se této otázky dotkl v souvislosti s přezkumem správních rozhodnutí, kterými byla uložena insolvenčnímu dlužníku sankce za správní delikt.³ Nejvyšší správní soud dospěl gramatickým výkladem § 140a odst. 1 InsZ k závěru, že pokuta za správní delikt představuje mimosmluvní sankci postihující majetek dlužníka dle § 170 písm. d) InsZ, tedy pohledávkou, která se v insolvenčním řízení neuspokojuje. Soudní řízení o žalobě proti rozhodnutí o pokutě pak představuje řízení o takové pohledávce, na které dopadá dispozice uvedená v § 140a odst. 1 a § 141a InsZ.

Dopadem uvedených ustanovení insolvenčního zákona na žaloby ve věcech daňových se správní soudy zprvu

nezabývaly. Spíše ze setrvačnosti bylo v takových řízeních pokračováno, aniž by se soudy vůbec zabývaly otázkou, zda o žalobách a kasačních stížnostech insolvenčního dlužníka⁴, popř. insolvenčního správce⁵ má být meritorně rozhodováno. Posléze však Krajský soud v Ostravě s odkazem na již uvedenou judikaturu Nejvyššího správního soudu ve věcech sankčních dovodil, že vyměření či doměření daně, včetně předpisu příslušného penále, představuje rozhodnutí o pohledávce týkající se majetkové podstaty, která má být v insolvenčním řízení uplatněna přihláškou. Tato jeho judikatura se již může považovat za ustálenou.⁶ Byť proti některým jeho usnesením o zastavení řízení byly podány kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud v těchto věcech dosud nerozhodl z důvodů dále uvedených.

Naproti tomu v dalších řízeních týkajících se jiných aktů finančních orgánů než rozhodnutí o stanovení daně judikatura neshledala v probíhajícím insolvenčním řízení překážku poskytnutí soudní ochrany. To platí zejména v řízeních o žalobách proti zajišťovacím příkazům.⁷ Vzhledem k tomu, že jde o uplatnění zajišťovacího institutu, měl Nejvyšší správní soud za to, že zajišťovacím příkazem není rozhodováno o nové pohledávce správce daně, a výsledek řízení o žalobě proti zajišťovacímu příkazu správce daně tedy nemůže mít vliv na výši majetkové podstaty.⁸ Úprava řešící střet insolvenčního řízení s jinými soudními řízeními se ze stejných důvodů nepoužije ani na případy žalob proti exekučním příkazům vydaným v daňové exekuci.⁹ Podobně v případě žaloby na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v neadekvátním postupu správce daně při daňové exekuci nebrání rozhodnutí o úpadku či konkursu v rozhodnutí správního soudu o takové žalobě.¹⁰

3 Věc aktuálně postoupená rozšířenému senátu

Čtvrtý senát Nejvyššího správního soudu se v loňském roce rozhodl postoupit otázku výkladu a aplikace právní úpravy obsažené v § 140a až 141a InsZ rozšířenému senátu.¹¹ Vyjádřil totiž vůli revidovat svou starší judikaturu¹²,

² Srov. digitální repozitář na www.psp.cz, poslanecká sněmovna, 6. volební období, sněmovní tisk č. 929/0.

³ Usnesení NSS ze dne 23. 1. 2015, čj. 4 As 6/2015-18, č. 3198/2015 Sb. NSS.

⁴ Srov. rozsudek NSS ze dne 11. 12. 2015, čj. 5 Ads 100/2015-38, ze dne 30. 10. 2014, čj. 7 Afs 161/2014-43.

⁵ Srov. např. rozsudky NSS ze dne 2. 2. 2017, čj. 7 Afs 200/2016-21, ze dne 26. 7. 2017, čj. 6 Afs 224/2016-40, ze dne 20. 4. 2017, čj. 2 Afs 292/2016-28, ze dne 28. 2. 2017, čj. 4 Afs 224/2016-39.

⁶ Např. usnesení Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 30. 5. 2017, čj. 65 Af 12/2017-49, usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 9. 2017, čj. 22 Af 90/2017-36, 22 Af 91/2017-32 a 22 Af 47/2017-59, ze dne 21. 9. 2017, čj. 22 Af 47/2017-29.

⁷ Rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2015, čj. 8 As 130/2014-33, č. 3292/2015 Sb. NSS.

⁸ V rozsudku čj. 8 As 130/2014-33 ovšem Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že se úprava obsažená v novelizovaném znění § 140a až 141a InsZ nevztahuje na případy, v nichž rozhodnutí o úpadku bylo vydáno před účinností novely, tj. do 31. 12. 2013. Zde je třeba upozornit na to, že v citovaném usnesení čj. 4 As 6/2015-18 Nejvyšší správní soud vyložil přechodná ustanovení zákona č. 294/2013 Sb. opačným způsobem.

⁹ Rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2017, čj. 10 Afs 122/2017-50.

¹⁰ Rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2016, čj. 2 Afs 243/2016-34.

¹¹ Usnesení NSS ze dne 23. 11. 2017, čj. 4 As 149/2017-32.

¹² Srov. rozhodnutí citované v pozn. č. 3.

kteřá tato ustanovení vztahovala právě i na řízení o žalobách proti rozhodnutím správních orgánů o takových pohledávkách, které jsou uspokojovány v insolvenčním řízení, popř. pohledávkách, které se v insolvenčním řízení neuspokojují. Jedná se o řízení o žalobě proti rozhodnutí o uložení pokuty za správní delikt za nezemědělské užívání pozemků patřících do zemědělského půdního fondu. Krajský soud řízení o této žalobě zastavil podle § 141a InsZ s tím, že před podáním žaloby bylo pravomocně rozhodnuto o úpadku žalobce a bylo povoleno řešení úpadku žalobce reorganizací. V řízení o kasační stížnosti proti tomuto usnesení o zastavení řízení tříčlenný senát rozhodl o iniciování řízení před rozšířeným senátem.

V usnesení o postoupení věci rozšířenému senátu vyjádřil tříčlenný senát názor, že dřívější stanovisko NSS o aplikovatelnosti § 140a až 141a InsZ na žaloby proti rozhodnutím správních orgánů o správních sankcích vede v některých případech k ústavně nekonformnímu důsledku, resp. k porušení práva na spravedlivý proces. Jedná se o ty případy, kdy v době běhu lhůty pro podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu o uložení sankce za přestupek¹³ (správní delikt) již bylo rozhodnuto o úpadku účastníka řízení, a zahájení řízení o žalobě proti takovému rozhodnutí o administrativní sankci by tedy při shora citovaném výkladu bylo zapovězeno (§ 140c InsZ). Zároveň však adresátu takového rozhodnutí správního orgánu běží dvouměsíční lhůta pro podání žaloby, jejíž zmeškání nelze prominout (§ 72 odst. 1 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů). Insolvenční řízení však v mnoha případech nemá za následek zánik insolvenčního dlužníka (zejména v případě „sanačních řešení“ úpadku, např. reorganizace, ale i v případě konkursu, je-li dlužníkem fyzická osoba). Dlužníku je v takových případech v důsledku vůbec zabráněno dosáhnout soudního přezkumu rozhodnutí správního orgánu, přestože ústavní pořádek (čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod) i mezinárodní právo (čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod) právo na přístup k soudu ve věcech trestních (zahrnujících podle ustálené judikatury Ústavního soudu¹⁴ i Evropského soudu pro lidská práva¹⁵ i správní trestání) jednotlivcům zaručují. Nelze přitom s odkazem na citovanou důvodovou zprávu k relevantní novele insolvenčního zákona konstatovat, že vedení takového sporu by postrádalo praktického smyslu s odkazem na to, že v průběhu

insolvenčního řízení nelze na majetek dlužníka vést exekuci [§ 109 odst. 1 písm. c) InsZ]. Pohledávky, které v insolvenčním řízení nebyly uspokojeny, totiž (s některými výjimkami, např. § 315 InsZ) nezanikají¹⁶ a podle vykonatelných rozhodnutí správních orgánů lze následně vést exekuci. Mimoto rozhodnutí o uložení sankce za přestupek (správní delikt) se nevyčerpává dopadem na majetek dlužníka. Za následek má zajisté i morální újmu, v některých případech má rozhodnutí o vině a správní sankci též další negativní následky [např. odečet bodů z karty řidiče podle zákona č. 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích a o změnách některých zákonů (zákon o silničním provozu), ve znění pozdějších předpisů].

Vzhledem k uvedeným neakceptovatelným důsledkům aplikace § 140a až 141a InsZ na řízení o žalobách proti rozhodnutím správních orgánů o peněžitých sankcích předkládající senát navrhuje, aby rozšířený senát vyložil uvedená ustanovení tak, že se na soudní řízení správní vůbec nevztahují. Přímým předmětem řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu totiž nejsou pohledávky vůči žalobci, nýbrž samotné rozhodnutí správního orgánu.¹⁷

4 Aplikace na věci daní

Postoupená věc se sice netýká přímo daňové věci. V souvislosti s přezkumem rozhodnutí finančních orgánů v daňových věcech je ovšem třeba uvést, že i tato rozhodnutí se mohou týkat „sankčních“ věcí. Byť specificky v režimu insolvenčního zákona rozhodnutí o penále¹⁸ není považováno za mimosmluvní sankci postihující majetek dlužníka¹⁹, a z hlediska insolvenčního práva tedy penále sdílí osud samotné daňové pohledávky, správce daně může ukládat celou řadu pokut²⁰. Především však z logiky věci stejný osud jako „řízení“ o mimosmluvních sankcích postihujících majetek dlužníka musí sledovat i „řízení“ o pohledávkách přihlašovaných v insolvenčním řízení, tedy i o daňových nedoplatecích, o nichž § 140a odst. 1 InsZ hovoří jedním dechem.

Takto ostatně uvažuje i Nejvyšší správní soud v případě kasačních stížností proti usnesením Krajského soudu v Ostravě, včetně jeho olomoucké pobočky, kterými bylo podle § 141a InsZ zastaveno řízení proti žalobám. Řízení o těchto kasačních stížnostech Nejvyšší správní soud

¹³ Nový zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, účinný od 1. 7. 2017, upouští od dosavadního rozlišování mezi přestupky a správními delikty a veškeré administrativní delikty považuje za přestupky.

¹⁴ Srov. např. náleze ze dne 11. 7. 2007, sp. zn. II. ÚS 192/05, publ. pod N 110/46 SbNU 11.

¹⁵ Při splnění tzv. Engelových kritérií (srov. rozhodnutí ESLP ve věci *Engel a ostatní proti Nizozemí* ze dne 8. 6. 1976, stížnosti č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72) a další navazující rozhodnutí.

¹⁶ Ani v případě reorganizace nelze v reorganizačním plánu dohodnout zánik pohledávek z mimosmluvních majetkových sankcí, srov. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2017, čj. 4 Ads 51/2017-28, č. 3605/2017 Sb. NSS.

¹⁷ Na rozdíl od řízení podle části páté zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁸ Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS.

¹⁹ Srov. § 170 písm. d) InsZ.

²⁰ Např. dle § 246 až 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

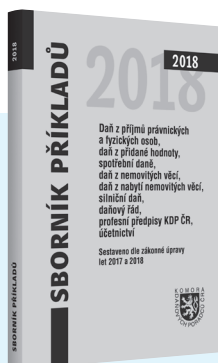
přerušil do rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 4 As 149/2017.²¹ Ačkoli daně obecně nejsou dle judikatury Evropského soudu pro lidská práva považovány ani za občanská práva a závazky ani za trestněprávní obvinění, a záruky čl. 6 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod se na ně obecně nevztahují, jak bylo výše předestřeno, do stejné kategorie jako daně samotné dle optiky insolvenčního zákona náleží i daňové penále, které za trestní obvinění považovány je.²²

Za plnohodnotnou náhradu soudního přezkumu rozhodnutí ve věcech daní nelze považovat ani incidenční řízení, v němž může mj. i dlužník napadnout „pravost“, tj. existenci přihlášené pohledávky spočívající v daňovém nedoplatku založené na pravomocném platebním výměru. Přezkoumání pravosti (vykonatelné) pohledávky v rámci incidenčního sporu je totiž významně omezeno, např. nelze účinně uplatňovat skutečnosti již uplatněné v řízení před správním orgánem (§ 199 odst. 2 InsZ, § 336 odst. 3 InsZ, § 410 odst. 6 InsZ), rovněž si lze jen stěží představit přezkoumávání případných závažných procesních vad rozhodnutí finančních orgánů o dani, včetně penále, které je ve správním soudnictví běžné.

5 Závěr

Lze konstatovat, že aplikace právní úpravy řešící kolizi insolvenčního řízení s jinými soudními řízeními obsažená v § 140a až 141a InsZ na soudní řízení správní činí již od účinnosti novelizované právní úpravy značné obtíže, neboť při přípravě této úpravy patrně na zvláštní povahu soudního řízení správního nebyl brán zřetel. Poté, co zpočátku v souladu se zněním těchto ustanovení Nejvyšší správní soud přitakal jejich aplikovatelnosti na řízení o žalobách proti rozhodnutím správních orgánů ve věcech administrativních majetkových sankcí a některé krajské soudy tuto judikaturu vztáhly i na řízení o žalobách proti rozhodnutím finančních orgánů ve věcech daní, začaly se projevovat závažné nedostatky tohoto právního názoru, které vedly až k iniciaci řízení před rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu směřujícího k revizi této judikatury. Možným výsledkem tohoto řízení může být odmítnutí aplikace § 140a InsZ na řízení před správními soudy s tím, že přímým předmětem soudního řízení správního nejsou pohledávky vůči insolvenčnímu dlužníkovi, nýbrž rozhodnutí správních orgánů, jejichž zákonnost je v řízení před správním soudem přezkoumávána. I v takovém případě by bylo možné uvažovat o aplikaci § 140b InsZ, tj. v soudním řízení správním nebude možno vydat rozhodnutí o pohledávce vůči dlužníkovi. Takovým rozhodnutím by teoreticky mohlo být např. rozhodnutí ukládající dlužníkovi povinnost zaplatit náklady řízení, což však vzhledem ke stávající judikatuře stejně prakticky nepřipadá v úvahu.²³

INZERCE



SBORNÍK PŘÍKLADŮ 2018

Publikace je určena především těm, kteří se připravují na kvalifikační zkoušku na daňového poradce. Obsahuje příklady včetně řešení, mimo jiné i z termínů kvalifikačních zkoušek na daňového poradce, které proběhly v roce 2017.

Cena publikace je 420 Kč vč. DPH + poštovné.

Sborník je možné objednat na www.kdpcr.cz, e-mail publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozi 4, 602 00 Brno.

²¹ Např. usnesení NSS ze dne 24. 11. 2017, čj. 4 Afs 116/2017-44.

²² Z poslední doby lze odkázat např. na rozsudek ESLP ze dne 27. 11. 2014, *Lucky Dev proti Švédsku*, stížnost č. 7356/10.

²³ Srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 3. 2015, čj. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS, které značně omezuje možnost uložení náhrady nákladů řízení žalobci.

Soudní řád správní – co funguje a co by bylo vhodné změnit?

JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D.
soudce Nejvyššího správního soudu



Po více než 15 letech účinnosti soudního řádu správního¹ stojí již za to zamyslet se, v čem se nový model správního soudnictví osvědčil, a kde se naopak ukazují jeho slabiny. V průběhu své účinnosti byl soudní řád správní vícekrát novelizován, avšak jen tři novely lze považovat za vskutku zásadní. Časově první novelou² byl do soudního řádu správního v roce 2005 přidán nový zvláštní typ řízení, a sice řízení o zrušení opatření obecné povahy nebo jeho části. Dále v témže roce textově drobnou, koncepčně však významnou novelou³ byl pro oblast mezinárodní ochrany zaveden institut tzv. nepřijatelnosti kasační stížnosti. Komplexní novelizace, která však vedla jen k dílčím změnám (například k zavedení lhůty k podání návrhu na zrušení opatření obecné povahy nebo jeho části či k zavedení tzv. určovací zásahové žaloby), přišla v roce 2011⁴. Předtím ani potom nedošlo k opravdu zásadním zásahům do koncepce soudního řádu správního, takže tento procesní předpis měl k dispozici vcelku dlouhou dobu, po kterou se jeho aplikace mohla vyvíjet kontinuálně – na základě toho, jaké problémy přinášela soudní praxe.

1 Úvod

Prvních několik let fungování soudního řádu správního bylo ve znamení „kolíkování“ hřiště. Řešily se hodně

procesní otázky (rozsah a dosah soudního přezkumu, pravidla postupu soudu v řízení podle soudního řádu správního aj.). Toto období zřejmě vyvrcholilo sérií rozhodnutí rozšířeného senátu ohledně výluk ze soudního přezkumu rozhodnutí tzv. předběžné povahy, která byla vydána na podzim roku 2009.⁵ Podrobněji popisuje uvedenou problematiku kolegyně Barbara Pořízková v článku Otvírání studánek v rámci tohoto čísla.

Léta od roku 2010 jsou pak ve znamení narůstající složitosti sporů rozhodovaných správním soudnictvím⁶ a postupného zjišťování, že ani ve druhém desetiletí existence nové právní úpravy není jasné, co jak lze žalovat – typickými pro toto období jsou například rozhodnutí, která řešila, jakým žalobním typem lze napadnout ty které akty veřejné správy (např. různé úkony v oblasti dotačního práva⁷ či územní souhlasy v oblasti práva stavebního⁸).

Agenda zajišťovacích příkazů, která Nejvyšší správní soud naplno zasáhla zhruba od roku 2015, ukázala, že správní soudnictví má jen omezené možnosti k poskytnutí účinné ochrany proti jednání veřejné správy spočívajícímu v okamžitým razantním zásahu vůči majetkové podstatě podnikajících osob.⁹

¹ Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“), nabyt účinnosti dne 1. 1. 2003, stejně jako jeho doprovodný zákon, tedy zákon č. 151/2002 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, jakož i neméně důležitý a někdy neprávem opomíjený zákon č. 131/2002 Sb., o rozhodování některých kompetenčních sporů, ve znění pozdějších předpisů, jímž byl zřízen tzv. zvláštní senát i vymezena jeho pravomoc.

² Tato novela je součástí zákona č. 127/2005 Sb., o elektronických komunikacích a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o elektronických komunikacích), ve znění pozdějších předpisů.

³ Novela byla součástí zákona č. 350/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 325/1999 Sb., o azylu a o změně zákona č. 283/1991 Sb., o Policii České republiky, ve znění pozdějších předpisů, (zákon o azylu), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

⁴ Zákon č. 303/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

⁵ Pilotním rozhodnutím zde byl rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2009, čj. 2 Afs 186/2006-54, č. 1982/2010 Sb. NSS, dále navazovalo několik dalších rozhodnutí.

⁶ České správní soudnictví je ve srovnání se správní justicí zaběhlých právních států s podobnou právní kulturou hrubě poddimenzováno. Například ke konci roku 2014 působilo na sociálních, správních a finančních soudech v Německu celkem 4292 soudců. Všech soudců v Německu tehdy bylo 20302. Zatímco u nás ve správním soudnictví působí zhruba 4 % všech soudců, v Německu 21 %. Data o Německu jsou k dispozici elektronicky na internetovém odkazu: <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/37315/umfrage/anzahl-der-richter-in-deutschland-nach-gerichtsart/> (stav stránky k 18. 7. 2018).

⁷ Viz např. nedávné usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 4. 2017, čj. 6 Afs 270/2015-48, č. 3579/2017 Sb. NSS.

⁸ Viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2012, čj. 2 As 86/2010-76, č. 2725/2013 Sb. NSS.

⁹ Viz k tomu např. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2016, čj. 2 Afs 108/2016-96, kterým bylo ohledně zajišťovacích příkazů vydáno předběžné opatření.

Zkušenosti z předchozích 15 let jsou různorodé, nejednoznačné, a hlavně mohou vést k různým závěrům, jež budou nutně závislé na tom, jak ten, kdo je hodnotí, vnímá roli správního soudnictví. Můj pohled je dlouhá léta veřejně znám – mám za to, že správní soudnictví má poskytovat jednotlivci efektivní ochranu před jakýmkoli nezákonným jednáním veřejné správy, jež se nějak dotýká sféry jeho práv a povinností. Soudní proces ve správním soudnictví má být pro účastníka nekomplikovaný, bez zbytečných formalit a procesních zákrut, předvídatelný a soud se má o účastníka určitým způsobem „starat“ – má od něho vyzvědět (včetně toho, že se patřičně zeptá, nejsou-li věci jasné), jaká jsou fakta, případně je sám zjistit, a poskytnout mu na základě takto získané znalosti fakt odpověď, jak se mají věci po právu. Ta odpověď by měla přijít ne zcela pozdě (to je z důvodů spíše materiálních a finančních a kvůli přetrvávajícím restům z minulosti na některých krajských soudech dnes úkol stěžejně splnitelný¹⁰) a měla by problém řešit jednoznačně a pokud možno s konečnou platností. Soudní „ping-pong“ je i ve správním soudnictví, stejně jako v jiných větvích soudního systému, jev nežádoucí.

Od tohoto mého základního názoru se pak nutně odvíjí i moje názory na to, co by v dnešním systému správního soudnictví mělo být změněno a jak. S řadou věcí v dnešním správním soudnictví jsem spokojen, nemálo jich však podle mého soudu vyžaduje změnu.

2 Žalobní typy

Mimořádně problematická je současná právní úprava žalobních typů.

Faktickým jádrem rozhodovací činnosti krajských soudů ve správním soudnictví jsou řízení o žalobách proti rozhodnutí správního orgánu (§ 65 a násl. s. ř. s.). Tato řízení mají v českém právu tradici sahající nejen do právní úpravy správního soudnictví 90. let 20. století [podle tehdejší části páté zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád,

ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský soudní řád“ nebo „o. s. ř.“)], ale i do doby první Československé republiky a správního soudnictví rakouské části habsburské monarchie v 2. polovině 19. století. Nikoli náhodou proto judikatura Nejvyššího správního soudu tenduje k tomu, vidět žalobu proti rozhodnutí správního orgánu jako žalobu svého druhu „hlavní“, zatímco ostatní typy žalob za vůči ní „subsidiární“.¹¹

K žalobnímu typu, s nímž praxe správního soudnictví uměla vcelku rutinně zacházet, však od roku 2003 přibýly další dva žalobní typy (zásahová a nečinnostní žaloba), od roku 2005 další typ návrhu (návrh na zrušení opatření obecné povahy nebo jeho části) a od roku 2011 se zásahová žaloba fakticky rozštěpila na dvě podvarianty – na tzv. záporní a tzv. určovací zásahovou žalobu. Podstatné je, že všechny tyto žaloby stojí striktně vedle sebe (pouze záporní zásahová žaloba se může změnou faktického stavu posunout do podoby zásahové žaloby určovací), takže „správný“ je pro každý jednotlivý typ jednání veřejné správy právě jen jeden žalobní typ, přičemž „přeskakovat“ mezi žalobními typy judikatura Nejvyššího správního soudu nepřipouští:¹² „Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je žalobce povinen vždy zvolit jeden žalobní typ vymezený v soudním řádu správním a nemůže jednotlivé žalobní typy navzájem zaměňovat nebo je v žalobě směřovat (srov. rozsudky ze dne 20. 4. 2005, čj. 7 Afs 84/2004-84, či ze dne 9. 7. 2009, čj. 7 Aps 2/2009-197). Ve správním soudnictví se nepřipouští dokonce ani alternativní či eventuální petit, pokud by alternativy či eventuality měly spočívat v odlišných žalobních typech (srov. rozsudky ze dne 26. 10. 2004, čj. 6 Ans 1/2003-101, č. 652/2005 Sb. NSS, či ze dne 9. 12. 2015, čj. 10 Afs 151/2015-27). To vše je odůvodněno zejména faktem, že jednotlivým žalobním typům odpovídají v soudním řádu správním relativně samostatné procesní úpravy, které se liší co do stanovení počátku běhu lhůt k uplatnění žaloby, jejích náležitostí, úpravy aktivní i pasivní procesní legitimace, úpravy toho, k jakému datu soud zjišťuje skutkový a právní stav atd. Bylo by proto mimořádně obtížné vést řízení

¹⁰ Podle nejnovější zprávy Ministerstva spravedlnosti byla v roce 2017 průměrná délka řízení ve správním soudnictví před krajskými soudy 484 dní, mediánová 397 dní a 10% nejdéle trvajících věcí (tzv. percentil 90) trvalo v průměru 1076 dní, tedy skoro tři roky. V délce řízení „vyniká“ zvláště Městský soud v Praze (průměr 667 dní, medián 615 dní, percentil 90 1380 dní). Viz: *České soudnictví 2017: Výroční statistická zpráva*, Ministerstvo spravedlnosti, Praha 2018, s. 109–110, v PDF k dispozici elektronicky na internetovém odkazu: <https://portal.justice.cz/Justice2/MS/ms.aspx?j=33&o=23&k=7039&d=360282> (stav stránky k 19. 6. 2018).

¹¹ Z poslední doby viz body 41 a 42 rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2017, čj. 7 As 155/2015-160. Tento rozsudek byl sice zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, nicméně samotná koncepce „subsidiarity“ ostatních typů návrhů vůči žalobě proti rozhodnutí správního orgánu Ústavním soudem výslovně popřena nebyla. Starší rozhodnutí rozšířeného senátu vnímá jakýsi primát žaloby proti rozhodnutí správního orgánu spíše právně sociologicky [viz jeho usnesení ze dne 16. 11. 2010, čj. 7 Aps 3/2008-98, č. 2206/2011 Sb. NSS, bod 17: „Moderní veřejná správa vykonává svoji činnost (zejména tu část, která závažně zasahuje do sféry práv a povinností individuálně určeného jednotlivce a nemá toliko povahu organizační, evidenční, koncepční, koordinační apod.) povětšinou v podobě formalizovaných a standardizovaných aktů se zákonem předepsanými náležitostmi umožňujícími rychle a jednoduše rozpoznat původce i adresáta (adresáty) daného aktu, obsah práv a povinností jím upravených i důvody, pro které je do nich zasahováno. Je proto zřejmé, a ostatně je to vyjádřeno i systematickou s. ř. s., že v praxi nejčastějším předmětem soudní kontroly budou formální akty veřejné správy směřující vůči individuálně určenému jednotlivci, jakkoli zřejmě nejsou tyto akty nejčastější formou činnosti veřejné správy. Proto svým způsobem ústřední roli v systému žalob podle s. ř. s. hraje žaloba proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. (...)“].

¹² Z poslední doby lze odkázat například na bod 24 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, čj. 2 Afs 15/2017-23, č. 3565/2017 Sb. NSS. Obdobně viz body 18 a 19 rozsudku téhož soudu ze dne 26. 4. 2018, čj. 2 As 116/2017-25.

o jedné a téže žalobě tak, aby bylo možno na jeho konci rozhodnout v souladu s požadavky kterékoli z procesních úprav připadajících hypoteticky v úvahu. Jinou situaci je případ neurčitého či nejednoznačného žalobního petitu, kdy žalobce může na výzvu soudu petit upřesnit jedním či druhým směrem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2006, čj. 6 Aps 2/2005-60, či ze dne 9. 7. 2009, čj. 7 Aps 2/2009-197). K tomu však v nyní posuzovaném případě nebyl žádný prostor, neboť žaloba byla zcela jednoznačná, jak Nejvyšší správní soud osvědčil výše.“

Judikatura Nejvyššího správního soudu je v důsledku zákonné úpravy a její interpretace plná rozhodnutí, v nichž se říká, že určitý akt není rozhodnutím podle § 65 a násl. s. ř. s., nýbrž zásahem podle § 82 a násl. s. ř. s., či naopak.¹³ Občas se do toho zamotá i žaloba nečinností.¹⁴ Ta má, na což se zapomíná, dvě podvarianty – na vydání rozhodnutí ve věci samé, jež slouží pouze k „vydobytí“ rozhodnutí ze správního orgánu, aniž by jejím prostřednictvím šlo determinovat samotný jeho obsah, a na vydání osvědčení, která se naopak meritem (obsahem osvědčení) již zabývat může a nezřídka musí.¹⁵ Je to často judikování „procesu pro proces“, místo aby soud poskytoval řešení sporu v oblasti hmotného práva.

De lege ferenda by proto bylo vhodné oddělení žalobních typů zjemnit a žaloba učinit „prostupnější“ v tom smyslu, že žalobce by měl mít toliko povinnost:

- Označit jednání veřejné správy, vůči němuž brojí, a popsat je natolik jednoznačně a konkrétně, aby bylo jasné, o jaké jednání jde a nešlo je zaměnit s jednáním jiným.
- Uvést, v čem se jednání veřejné správy dotýká práv a povinností žalobce – „liberální“ koncepce, na níž je postavena současná žalobní legitimace ve správním

soudnictví se, myslím, osvědčila a neměla by být opouštěna. Ve správním soudnictví mají jednotlivci hájit svá vlastní práva, a nikoli „veřejný zájem“, obecné dobro či cokoli jiného, co sféru jejich práv a povinností přesahuje. K tomu nechť případně existuje okruh privilegovaných žalobců (tedy jako dosud Nejvyšší státní zástupce a možná i nadále veřejný ochránce práv a v té míře, v jaké nás k tomu mezinárodní závazky nutí, i ekologická či jiná podobná sdružení).

- Uvést, z jakých důvodů považuje uvedené jednání za nezákonné. Není přitom důvodu „trápit“ žalobce povinnostmi striktně rozlišovat skutkové a právní důvody, jak to nyní u žaloby proti rozhodnutí správního orgánu činí § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.,¹⁶ neboť tyto dva druhy důvodů se zpravidla prolínají a oddělit je od sebe je obtížné objektivně, i pro soud, jenž věc posuzuje, natož pak pro žalobce samotného.
- Uvést skutečnosti rozhodné pro posouzení včasnosti žaloby (k tomu viz dále).

Bylo by na soudu, aby si sám určil, proti jakému typu jednání veřejné správy žalobce brojí, a použil vůči němu v případě důvodnosti žaloby adekvátní prostředky ve výroku rozsudku. Ty by se v zásadě nemusely příliš lišit od prostředků dnešních.

3 Lhůty pro podání žaloby

Začneme-li přemýšlet o konceptu jednotné či možná lépe dostupné žaloby ve správním soudnictví, nutně vyvstane otázka stanovení lhůt pro její podání.

Současná právní úprava striktně oddělených žalob (návrhů) vychází též ze striktního oddělení žalobních lhůt. Pracuje s konceptem kombinace objektivní a subjektivní lhůty u zásahové žaloby (§ 84 odst. 1 s. ř. s.¹⁷),

¹³ „V rámci“ správně použitého žalobního typu je judikatura Nejvyššího správního soudu na žalobce již nicméně poněkud benevolentnější, např. jde-li o určení žalované entity na straně veřejné moci, viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2014, čj. Nad 224/2014-53, č. 3196/2015 Sb. NSS, jehož právní věta zní: „V řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu (§ 82 a násl. s. ř. s.) je třeba vykládat § 83 s. ř. s. tak, že soud na základě tvrzení žalobce, eventuálně doplněného na výzvu soudu, a s přihlédnutím k dalším informacím, které má soud případně k dispozici, po právní stránce posoudí, kterému správnímu orgánu je s ohledem na tato tvrzení přičitatelné jednání, jež má být podle žalobce nezákonným zásahem. Liší-li se tento závěr soudu od projevu vůle žalobce označujícího žalovaného, upozorní soud žalobce na svůj závěr a vyzve jej, aby případně reagoval úpravou označení žalovaného. Pokud žalobce i poté, co byl soudem upozorněn na jiný právní závěr soudu ohledně otázky, kdo má být v dané věci žalovaným, setrvá na svém původním náhledu na tuto otázku a neupůsobí patřičně označení žalovaného a návrh výroku rozhodnutí soudu [§ 84 odst. 3 písm. d) s. ř. s.], nemůže být jeho žalobě vyhověno.“

¹⁴ Viz již zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2018, čj. 2 As 116/2017-25.

¹⁵ Podrobněji viz bod 21 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, čj. 7 Aps 3/2008-98, č. 2206/2011 Sb. NSS.

¹⁶ Podle tohoto ustanovení: „Žaloba kromě obecných náležitostí podání (§ 37 odst. 2 a 3) musí obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné.“

¹⁷ Podle něho: „Žaloba musí být podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo.“ O těžkostech s interpretací uvedeného ustanovení vypovídá recentní judikatura vysokých soudů – viz již výše zmíněný rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2017, čj. 7 As 155/2015-160, jenž byl zrušen náležen Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18. Klíčový právní názor nálezu (viz např. bod 43) zní: „Držení dokumentů převzatých při místním šetření v tomto konkrétním případě představovalo trvající zásah. V případě těchto zásahů obecně musí s ohledem na zásadu bezpovinnosti právního řádu platit pravidlo, podle kterého časové právní následky včetně dopadu na počátek běhu subjektivní i objektivní lhůty k podání zásahové žaloby má až ukončení takového zásahu. V případě stále neukončeného trvajícího zásahu pak ústavně-konformní výklad pojmu ‚dozvěděl se‘ (§ 84 odst. 1 věta první s. ř. s.) odpovídá pojmu ‚dozřívá‘, a výklad pojmu ‚došlo‘ (§ 84 odst. 1 věta druhá s. ř. s.), odpovídá pojmu ‚dochází‘.“

s konceptem (pouze) subjektivní a kvazisubjektivní lhůty u žaloby proti rozhodnutí správního orgánu (§ 72 odst. 1 s. ř. s.¹⁸), s konceptem objektivní lhůty odvíjející se od rozhodných událostí v průběhu řízení či jiného postupu u nečinnosti žaloby (§ 80 odst. 1 s. ř. s.¹⁹) a s konceptem objektivní lhůty odvíjející se od dovršení procesu vydání napadeného správního aktu u návrhu na zrušení opatření obecné povahy nebo jeho části (§ 101b odst. 1 věta první s. ř. s.²⁰).

De lege ferenda by bylo žádoucí dát všem žalobním lhůtám jednotný rámec splňující několik poněkud protichůdných požadavků současně.

V první řadě musí být zaručena účinná soudní ochrana. Z nedávného nálezu Ústavního soudu ve věci Eurovia²¹ plyne, a upozorňovali jsme na to spolu s Alešem Roztočilem i v našich disentech k rozsudku rozšířeného senátu, jenž byl uvedeným nálezem zrušen, že je třeba zaručit účinnou soudní ochranu z časového hlediska po celou dobu „trvajících“ (myšleno dlouhodobého) jednání veřejné správy. Platí-li to u zásahů, nutně to musí platit, dodávám, i u nečinností, zejména jde-li o nečinnost spočívající v nekonání orgánu veřejné správy v zahájeném a dosud neskončeném správním řízení.

Na druhé straně je nutno také vnímat, že plynutí času je spojeno i s požadavkem právní jistoty. Jinak řečeno, právo podat žalobu musí být reálně časově omezeno, tak jako prakticky vše v právu, kromě řídkých výjimek zejména v oblasti absolutních práv, typicky práva vlastnického.²²

V této souvislosti vyvstává Ústavním soudem zatím neřešená otázka rozdílu mezi jednáním veřejné správy a důsledky (účinky²³) takového jednání i poté, co je již jednání samotné skončeno, případně hrozbou jeho opakování (viz § 87 odst. 2 s. ř. s.). Například důsledky (účinky) vydaného statusového správního rozhodnutí (vydání rozhodnutí je „jednorázové“ jednání veřejné správy, neboť je dokonáno vypravením rozhodnutí) mohou trvat velmi dlouho, neboť takové rozhodnutí přizná určité osobě či věci právně relevantní vlastnosti, jež pro ni budou mít význam i řadu dalších let. Totéž platí i o důsledcích (účincích) rozhodnutí na plnění – to je exekucním titulem a může být podkladem velmi razantních zákroků vůči povinnému i řadu let po svém vydání. Stejně tak důsledky (účinky) „jednorázového“ faktického zásahu veřejné správy (třeba úderu obuškem do hlavy demonstranta) mohou přetrvávat desítky let (například poškození mozku a s tím spojené neurologické obtíže).²⁴

Naopak důsledky (účinky) zásahu „trvajících“ mohou skončit prakticky okamžitě poté, co zásah skončí (je dokonán). Zadržuje-li například správní úřad dokumenty žalobce třeba i několik let, důsledky (účinky) zásahu často pominou hned poté, co jsou dokumenty žalobci po této dlouhé době vráceny. Žalobce je již má opět ve své moci, může jimi nakládat, jak uzná za vhodné atd.

Některé důsledky (účinky) zásahu však nepominou z povahy věci nikdy – například u zmíněných dokumentů již nikdy nelze obnovit stav před jejich zadržením správním úřadem, jenž spočívá v tom, že úřad by se bez

¹⁸ Podle něho: „Žalobu lze podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou.“ Žalobce se o rozhodnutí správního orgánu dozví, je-li mu při doručení fyzicky předáno, anebo se o něm může dozvědět, je-li dopraveno do jeho sféry (vhozeno do jeho poštovní schránky) nebo je-li mu kvalifikovaně umožněno si rozhodnutí obstarat (je na zákonem stanovené adrese upozorněn na uložení rozhodnutí na zákonem stanoveném místě, kde si je může snadno vyzvednout).

¹⁹ Podle něho: „Žalobu lze podat nejpozději do jednoho roku ode dne, kdy ve věci, v níž se žalobce domáhá ochrany, marně proběhla lhůta stanovená zvláštním zákonem pro vydání rozhodnutí nebo osvědčení, a není-li taková lhůta stanovena, ode dne, kdy byl žalobcem vůči správnímu orgánu nebo správním orgánem proti žalobci učiněn poslední úkon.“

²⁰ Podle ní: „Návrh lze podat do 1 roku ode dne, kdy návrhem napadené opatření obecné povahy nabylo účinnosti.“

²¹ Již vícekrát zmíněný nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18.

²² V soukromém právu viz § 614 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „nový občanský zákoník“), podle něhož: „Nepromlčuje se vlastnické právo ani právo domáhat se rozdělení společné věci, právo na zřízení nezbytné cesty a právo na vykoupení reálného břemene.“ Viz též § 611, § 612 a § 613 nového občanského zákoníku.

²³ Je otázkou, zda pojmově „důsledky“ a „účinky“ jednání veřejné správy ztotožňovat. Mám za to, že spíše ano a že v podstatě jde o „následky“ takového jednání aneb jinak řečeno, změny skutkového stavu, které jednání veřejné správy vyvolá ve vnějším světě. „Důsledek“ je to, co je ve vnějším světě **jinak proto**, že zde bylo jednání veřejné správy, a co by bez jednání veřejné správy nebylo. Stejně jako u obecného vztahu jednání a následku i zde má podle mého soudu smysl o „důsledcích“ jednání veřejné správy přemýšlet v kategoriích **adekvátní příčiny** a **adekvátního následku/důsledku**. Ale připouštím, že toto je téma na hlubší teoretickou diskusi.

²⁴ Uvedeného problému se nejnověji dotkl rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2018, č. j 2 As 93/2016-138, ve svém bodu 28, konkrétně pod písm. B) tam uvedeného výčtu (zvýraznění provedl autor tohoto článku): „Teprve pokud by krajský soud měl uvedené otázky vyjasněny, a to pro každý žalobcem tvrzený zásah jednotlivě, mohl by postupovat způsobem popsaným ve výše uvedeném rozsudku rozšířeného senátu č. j. 7 As 155/201-160, a tedy A) žalobu odmítnout (zčásti odmítnout) podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., šlo-li by o jednání nebo jiný objektivně existující jev, který z povahy věci nezákonným zásahem být nemůže, B) žalobu odmítnout (zčásti odmítnout) podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 85, částí věty před středníkem s. ř. s., **jestliže by šlo ke dni rozhodnutí soudu o zásah stáله trvajících (tak tomu ve smyslu § 87 odst. 2 věty první s. ř. s. je, trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování)**, bylo-li by možno se ochrany před zásahem nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky a žalobce by tyto jiné právní prostředky nevyužil, C) žalobu odmítnout (zčásti odmítnout) pro opožděnost podle § 46 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 84 odst. 1 s. ř. s.; k tomu by bylo třeba učinit si úsudek (ve světle nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 635/18) o počátku a především konci běhu objektivních a subjektivních lhůt pro podání žaloby ve vztahu ke každému ze zásahů tvrzených stěžovatelem v žalobě.“

dispozice s dokumenty nemohl seznámit s jejich obsahem. Pokud však již je po nějakou dobu měl ve své moci, seznámit se s nimi mohl, přičemž informace, které tak získal, už z „paměti“ úřadu (tvořené nejen archivy, ale i paměti lidí, kteří v něm pracují, a kteří si získané informace mohou mezi sebou třeba ústně předávat) nikdo jednoduše nevymaže. To nejvíc, co lze v takovéto situaci zajistit, je vymazání údajů z dokumentů z archivů, databází a jiných úložišť informací, jež úřad má, a zákaz jejich procesní i mimoprocenální použitelnosti při činnosti úřadu. Ale nic není perfektní, a ani správní soudnictví nemůže mít ambici napravit všechny krivdy způsobené případným nezákonným jednáním veřejné správy tím, že nařídí totální restituci předešlého stavu.

De lege ferenda by proto bylo vhodné časový interval pro podání žalob fixovat především ve vztahu k vědomosti (eventuelně možné vědomosti) žalobce o jednání veřejné správy, samozřejmě za splnění vstupní podmínky, akcentované nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, že žalobní lhůta nesmí začít běžet dříve, než je jednání veřejné správy dokonáno. Znamená to tedy, že s roztažením žalobní lhůty do doby, kdy již jednání ustalo, ale trvají jeho důsledky či hrozí jeho opakování, by se mělo postupovat obezřetně. Na druhé straně by bylo nepochybně „vytunelováním“ soudní ochrany, pokud bychom jako opožděné vnímali žaloby proti jednání veřejné správy, které sice striktně vzato již bylo dokonáno před delší dobou, ale jehož důsledky (účinky) či hrozba opakování vyšla ve sféře žalobce, jehož se to jednání má dotýkat, najevo teprve nyní. Příkladem může být faktické jednání veřejné správy, jehož důsledky (účinky) se projeví teprve s odstupem²⁵ – třeba nasazení určité povinné léčebné metody, hygienického opatření, metody nakládání se s přírodními statky nebo přírodními silami apod., jejichž neblahé důsledky vyjdou najevo až s odstupem a které mohou být nezákonným zásahem typicky proto, že u nich veřejná správa nerozpoznala, ač v době jejich nasazení rozpoznat vzhledem k stavu poznání mohla a měla, že tyto neblahé důsledky mohou nastat.

Ve výsledku by se kritéria pro počítání žalobních lhůt nemusela u jednotné žaloby příliš lišit od kritérií dnešních, vztahujících se odděleně na jednotlivé samostatné žalobní typy. U správních aktů, které se doručují, a jejichž obsah je tedy adresátu v plném rozsahu komunikován, by

žalobní lhůta počala jako dnes běžet jejich doručením. U jednání veřejné správy, jehož obsah tomu, vůči němuž jednání směřuje, není dostatečně komunikován, by pak samozřejmě počítání lhůt bylo náročnější, podobně jako je tomu i dnes, a muselo by vycházet ze zkoumání subjektivního vědomí žalobce o povaze jednání veřejné správy, o tom, zda a kdy skončilo, případně za výše popsaných omezujících podmínek i o jeho důsledcích. U jednání omisivních bude vždy složité rozlišit jejich „jednorázové“ a „trvajících“ varianty²⁶ – jak již bylo zmíněno, je zřejmě z hlediska požadavku na účinnou soudní ochranu nepřijatelné odmítat pro opožděnost žaloby domáhající se dokončení řízení nebo postupů, jež byly zahájeny, ale neskončeny. Takováto řízení nebo postupy se stěží mohou prostým plynutím času stát „naturálními“ v tom smyslu, že od jistého momentu by se ti, kteří jsou jejich účastníky či jimi jinak mohou být přímo dotčeni na právech, nemohli domoci jejich dokončení podle zákonných pravidel.

Zcela specifické problémy jsou spojeny s opatřením obecné povahy. Trvám na tom, že strukturálně nejde o žádný hybrid na pomezí individuálního a abstraktního aktu, nýbrž o zvláštní typ aktu abstraktního, pouze s relativně omezeným okruhem adresátů či poněkud konkrétnějším předmětem úpravy. V tradici českého ústavního práva po roce 1989 je, že abstraktní akty (zákony a podzákoné obecně závazné právní předpisy) mohou ti, vůči nimž jsou aplikovány, napadat u soudů jako protiústavní či protizákonné po celou dobu, kdy jsou tyto předpisy na ně v individuálním případě aplikovatelné (tedy občas i po pozbytí účinnosti²⁷). Ústava moudře rozlišuje mezi zrušením podzákoného obecně závazného právního předpisu a jeho neaplikovatelností v konkrétním případě (viz čl. 95 odst. 1, část věty za středníkem zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky).

Možná právě to by byla cesta i u opatření obecné povahy. Na jedné straně by bylo na místě ponechání možnosti je napadnout v relativně krátké lhůtě (třeba i kratší než dnešní lhůta jednorozční²⁸) samostatným návrhem na jejich zrušení. Vedle toho by však měla existovat i možnost incidentní neaplikace opatření obecné povahy spojená s posuzováním zákonnosti správního aktu či jiného jednání veřejné správy, pro něž bylo dané opatření obecné povahy aktem podkladovým.²⁹ Zrušení opatření obecné povahy na základě tzv. incidenčního návrhu je podle mého

²⁵ Soukromé právo na podobné situace myslí – viz § 106 odst. 1 a odst. 2, část věty za středníkem zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (tehdy u škody na zdraví), a dnešní § 619 odst. 2 nového občanského zákoníku a § 620 odst. 1 nového občanského zákoníku.

²⁶ Podle usnesení rozšířeného senátu ze dne 13. 10. 2015, čj. 7 As 107/2014-53, č. 3334/2016 Sb. NSS: „Provedení nebo neprovedení zápisu údajů o právních vztazích a jiných údajů do katastru nemovitostí záznamem podle § 7 a § 8 zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, ve spojení s § 5 a § 6 zákona č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky, není trvajícím zásahem.“ Viz však – ve světle nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18 velmi relevantní – odlišné stanovisko soudce Aleše Roztočila.

²⁷ K tomu viz např. body 29 až 31 nálezu Ústavního soudu ze dne 19. 11. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 10/07.

²⁸ Viz § 101b odst. 1 věta první s. ř. s.

²⁹ Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu se v usnesení ze dne 13. 9. 2016, čj. 5 As 194/2014-36, č. 3470/2016 Sb. NSS, možná až příliš rozmáchl, připustil-li (z důvodů, které samy o sobě je nutno plně akceptovat – opatření obecné povahy se vskutku s ohledem na svoji

soudu poněkud razantním opatřením, přirovnatelným tak trochu ke kobercovému bombardování – „u příležitosti“ řešení individuálního případu se s časovým odstupem často i více let zruší s účinky nejen pro tento případ, nýbrž pro všechny, jichž by se aplikace daného opatření obecné povahy či jeho části mohla týkat, pravidlo chování do té doby platné a obecně vzato aplikovatelné, které za dobu své platnosti mohlo vyvolat řadu legitimních očekávání a na základě něhož mohla řada aktérů, jichž se dotýkalo, podniknout nejrůznější kroky, často s nemalými ekonomickými dopady. Incidentní neaplikace by ve srovnání se zrušením byla nástrojem daleko více cíleným – zůstane-li u příjmu s bombardováním, šlo by o jakousi chytrou pumu, jež by zasáhla pouze ten případ, který by byl řešen u soudu, ale dávala současně prostor (svým precedenčním působením) k případnému individuálnímu posouzení jiných podobných případů, aniž by však nutně musela vyvolat tak rozsáhlý a často nikým nežádáný důsledek, jakým je zrušení opatření obecné povahy či jeho části s účinky *erga omnes*.

4 Problémy spojené s incidentní následnou kontrolou jednání veřejné správy správním soudnictvím

Správní soudnictví z povahy věci poskytuje soudní ochranu *ex post*, tedy zásadně poté, co k jednání veřejné správy, jež je žalobou napadeno, došlo (jistou výjimkou je právo domáhat se zásahovou žalobou zákazu opakování zásahu, tedy ochrana svým způsobem *pro futuro*). Jeho úkolem je jednak zjistit, zda žalobou napadené jednání bylo, anebo

nebylo zákonné. Pokud zákonné nebylo, vyvstává před správním soudnictvím úkol daleko složitější – pokud možno co nejvíce napravit, co uvedená nezákonnost způsobila. Nejvyšší správní soud k tomu ve vztahu k žalobě proti rozhodnutí správního orgánu uvedl: „*Časové aspekty účinků zrušujícího rozhodnutí správního soudu na zrušované nezákonné správní rozhodnutí jsou předmětem letitých nejasností a sporů. Absolutní návrat do stavu před vydáním nezákonného rozhodnutí není možný již jen proto, že nelze vrátit zpět čas, po který bylo za uplatnění principu presumpce správnosti správních rozhodnutí podle objektivně nezákonného rozhodnutí před jeho zrušením soudem postupováno. Minulost v plném rozsahu ‚odstranit‘ nelze; někdy ji lze jen napravit. Je nicméně zřejmé, že pokud má správní soudnictví být vskutku efektivním nástrojem ochrany subjektivních práv jednotlivců, je třeba účinky zrušení nezákonného správního rozhodnutí soudem vykládat tak, aby co možná nejvíce působily zpětně v tom smyslu, aby se zrušením nezákonného rozhodnutí v co možná největší dosažitelné míře obnovil stav existující předtím, než byl takovýmto správním rozhodnutím změněn. Opačný výklad by naopak měl krajně nežádoucí důsledky – veřejná správa by již jen prostým vydáváním objektivně nezákonných rozhodnutí, o nichž by věděla, že budou v případě napadení s velkou pravděpodobností v budoucnu zrušena, takřkajíc ‚získávala čas‘ na nezákonnou změnu reality ‚tady a teď‘ a vytvoření stavů a jejich důsledků, které by již zpětně bylo možno odstranit jen obtížně, nebo dokonce vůbec. To však nelze připustit.*“³⁰

Správní rozhodnutí i jiné typy jednání veřejné správy však mají obsah dvojího typu – jednak dávají (závazně určují)

povahu nemůže prostým plynutím času stát „nadústavním“, ničím nenapadnutelným aktem) i po uplynutí lhůty podle § 101b odst. 1 věty první s. ř. s. zrušení opatření obecné povahy v rámci incidenčního návrhu s účinky *erga omnes*, a nikoli pouze jeho neaplikaci v konkrétním případě.

Jaké obtíže jsou s rušením územního plánu s účinky *erga omnes* spojeny, plasticky ukazuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 6. 2017, čj. 3 As 157/2016-63, č. 3610/2017 Sb. NSS, podle něhož individuální správní akt (správní rozhodnutí) nelze zrušit pro rozpor s územním plánem, pokud ten byl v incidenčním řízení podle § 101a a násl. s. ř. s. zrušen až ode dne, který následuje po dni nabytí právní moci daného individuálního správního aktu.

³⁰ Viz bod 22 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2015, čj. 2 As 100/2015-37, č. 3331/2016 Sb. NSS (zvýraznění provedl autor tohoto článku).

³¹ V praxi se však vyskytují i výjimky z tohoto pravidla; jedno z nich byl i případ řešený v rozsudku čj. 2 As 100/2015-37, v němž šlo o jmenování dvou fyzických osob do stejné funkce vedoucího státního zástupce – je logické, že jedna z těchto osob musela být uvedené ryze monokraticky koncipované funkce zbavena, i když jí nabyla podle všeho v dobré víře.

³² Uvedené ustanovení zní (zvýraznění provedl autor tohoto článku):

„§ 99

Účinky rozhodnutí v přezkumném řízení

(1) Účinky rozhodnutí v přezkumném řízení mohou nastat zpětně od právní moci nebo předběžné vykonatelnosti přezkoumávaného rozhodnutí anebo od právní moci nebo předběžné vykonatelnosti rozhodnutí v přezkumném řízení. V rozhodnutí, jímž se ruší nebo mění přezkoumávané rozhodnutí, které bylo vydáno v rozporu s právními předpisy, správní orgán s ohledem na obsah přezkoumávaného rozhodnutí určí, odkdy nastávají jeho účinky.

(2) Pokud se ruší nebo mění rozhodnutí, jímž byla uložena povinnost, a neodůvodňují-li okolnosti případu jiné řešení, určí správní orgán, že účinky rozhodnutí v přezkumném řízení nastávají ode dne právní moci nebo předběžné vykonatelnosti přezkoumávaného rozhodnutí.

(3) Pokud se ruší nebo mění rozhodnutí, jímž bylo přiznáno právo, a neodůvodňují-li okolnosti případu jiné řešení, určí správní orgán, že účinky rozhodnutí v přezkumném řízení nastávají ode dne jeho právní moci nebo předběžné vykonatelnosti; bylo-li však přezkoumávané rozhodnutí vydáno na základě nesprávných či neúplných údajů uvedených žadatelem, určí správní orgán, že účinky rozhodnutí v přezkumném řízení nastávají ode dne právní moci nebo předběžné vykonatelnosti přezkoumávaného rozhodnutí.”

jednotlivcům práva, jednak jim stanovují (či závazně určují) povinnosti. Zpětnost soudního rozhodnutí ve správním soudnictví nemá zásadně postihovat soukromé osoby, jež práv správním rozhodnutím nabyly v dobré víře³¹. Na druhé straně je žádoucí, jak bylo citováno výše, aby správní orgán svým nezákonným jednáním nic trvale nezískal, neboť jen tak bude motivován, aby se takového jednání vyvaroval. Inspirací *de lege ferenda* může být v tomto ohledu § 99 správního řádu, který stanoví, jak má být naloženo s původním rozhodnutím, jež je v přezkumném řízení rušeno nebo měněno pro nezákonnost.³²

Problémem, jehož řešení se nepříliš úspěšně hledá již roky, je pak „oživování mrtvol“, tedy situace, kdy rozhodnutím Nejvyššího správního soudu je zrušeno rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví, jímž bylo zrušeno žalobou napadené správní rozhodnutí, takže původně zrušené správní rozhodnutí „obživne“ a znovu zakládá práva či povinnosti. Rozebrat důkladně, jaké varianty řešení se naskýtají, by přesáhlo možnosti tohoto článku.³³ V oblasti daní je problém nicméně relativně uspokojivě vyřešen v § 124a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podle něhož: „*Dojde-li v řízení o kasační stížnosti ve správním soudnictví ke zrušení pravomocného rozhodnutí krajského soudu, na jehož základě bylo správcem daně vydáno nové rozhodnutí ve věci v souladu s právním názorem krajského soudu, stává se toto rozhodnutí neúčinným dnem nabytí právní moci nového rozhodnutí krajského soudu, kterým je žaloba zamítnuta nebo ve kterém dojde ke změně právního názoru oproti zrušenému pravomocnému rozhodnutí krajského soudu.*“ Řešení přijaté v daňovém řádu by mohlo být inspirací i pro zbytek veřejného práva, neboť zatím se východiska hledají pouze *ad hoc* a mají řadu slabín.³⁴

5 „Koncentrace“ řízení ve správním soudnictví

Pojem „koncentrace“ řízení je záměrně uveden v uvozovkách. Neboť nejprve je nutno vyjasnit, co jím je míněno. Správní soudnictví je postaveno na zásadě subsidiarity. Mělo by vstupovat do vztahů upravovaných veřejnou správou jen tehdy a jen v té míře, v jaké existuje o obsahu těchto vztahů mezi veřejnou správou a dotčeným jednotlivcem spor. Jinak řečeno, v první řadě se má spor o právo řešit „uvnitř“ veřejné správy a sporné otázky mají být jednotlivcem nastoleny v plné míře v rámci řádných

prostředků, které takto má k dispozici. Teprve v té míře (v tom rozsahu), v jakém nastoleny byly, ale nebyly uspokojivě vyřešeny, má být jejich řešení přesunuto do správního soudnictví, které je vyřeší definitivně. V rozsahu, v jakém je vyřeší, zaváže soud veřejnou správu k určitému jednání (právnímu názoru, náhledu na věc apod.).

V rámci správního soudnictví má systém fungovat jako pyramida. Převážnou část sporných otázek mají řešit krajské soudy, před nimiž se má jako před instancí svého druhu nalézací (jakkoli je jejím předmětem přezkum zákonnosti jednání veřejné správy) řešit vše, co žalobce do řízení vnese, případně i to, co tam sám nevnese, avšak z dobrých důvodů má být jako závažná okolnost ovlivňující úsudek soudu ohledně zákonnosti daného jednání veřejné správy posouzeno. Nejvyšší správní soud jako instance druhá a poslední má v rámci správního soudnictví řešit zásadní právní otázky a sjednocovat právní názory jednotlivých krajských soudů, avšak nemá suplovat nalézací a detailně přezkumnou roli krajských soudů.

Současný systém výše popsanému ideálu neodpovídá, zčásti i proto, že jsou poněkud nešťastně nastaveny zákonem a také i judikaturou proporce v rozsahu přezkumu jednání veřejné správy krajskými soudy a v rozsahu přezkumu zákonnosti rozhodnutí krajských soudů Nejvyšším správním soudem.

Není sporu, že správní soudy jsou a musí být soudy v tzv. plné jurisdikci, tedy že musí mít právo zabývat se jakýmkoli skutkovými nebo právními otázkami rozhodnými pro posouzení zákonnosti jednání veřejné správy. To však neznamená, že žalobce může právní „bitvu“ s veřejnou správou přenést na soudní hřiště bez toho, aby ji nejprve důkladně a kompletně svedl na hřišti samotné veřejné správy. Současná právní úprava v soudním řádu správním však ve vztahu mezi řízením uvnitř veřejné správy a řízením před krajským soudem neobsahuje ustanovení obdobné tomu, které pro řízení o kasační stížnosti v § 104 odst. 4, 2. alt. s. ř. s. říká: „*Kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen (...) o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.*“ Část judikatury se snažila uvedený princip ve vztahu řízení před správními orgány a řízením ve správním soudnictví prosadit i bez výslovného zakotvení v s. ř. s. s odkazem na princip subsidiarity správního soudnictví, avšak – z důvodů ústavně

³³ Viz k tomu např. PRŮCHA, Petr, Josef BAXA a Karel ŠIMKA. K problematice odkladného účinku kasační stížnosti podané žalovaným. *Správní právo*. 2010 (8), s. 498–510. ISSN 0139-6005.

³⁴ Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 6. 2016, čj. 2 Azs 307/2015-41, vyslovil právní názor, jež lze v právní větě shrnout takto: „*Jsou-li v téže věci vydána dvě správní rozhodnutí v důsledku kasace pravomocného zrušujícího rozsudku krajského soudu Nejvyšším správním soudem, může správní orgán zrušit později vydané správní rozhodnutí v přezkumném řízení pro rozpor s právním principem non bis in idem, popřípadě s § 48 odst. 2 správního řádu. V takovém případě není vázán skutkovým a právním stavem, který tady byl v době vydání nového správního rozhodnutí (§ 96 odst. 2 správního řádu). Ze stejných důvodů může později vydané správní rozhodnutí zrušit také soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu; zásada přezkumu podle skutkového a právního stavu existujícího v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 soudního řádu správního) ani pravidlo, podle něhož se věc vrací k dalšímu řízení žalovanému správnímu orgánu (§ 78 odst. 4 soudního řádu správního), se neuplatní.*“

zcela pochopitelných – neúspěšně.³⁵ Tento trend byl ve zjevně podobě potvrzen i další judikaturou rozšířeného senátu, a to ve věcech dopravních přestupků, v nichž si žalobci nezřídka nechávají argumenty, které by mohli uplatnit v řízení před správním orgánem, až pro soudní přezkum zcela účelově, ve snaze prodlužovat správní řízení a procesně je komplikovat, a dovést tak svoji přestupkovou věc k prekluzi práva přestupek postihnout.³⁶

De lege ferenda by tedy bylo žádoucí období § 104 odst. 4, 2. alt. s. ř. s. zavést i do vztahu správního řízení a řízení před správním soudem první instance. Jinak řečeno, správní soud první instance by se měl zabývat jen takovými výtkami nezákonnosti jednání veřejné správy, které žalobce uplatnil v předchozím řízení či jiném postupu před správními orgány, anebo které neuplatnil, neboť je v rozhodné době uplatnit nemohl. Z uvedeného pravidla by však musely existovat výjimky, určitě aspoň v oblasti správního trestání. Žalobce musí mít možnost i bez toho, aby obsahově odpovídající argumenty vznesl před správním orgánem, uplatnit námitku, že správní orgán nezjistil dostatečně spolehlivě skutkový stav. Ve správním trestání totiž nelze ani nepřímo, nastavením pravidel vztahů mezi správním řízením a správním soudnictvím, jednotlivce nutit ke spolupráci se správním orgánem na svém potrestání a nebýt ve správním řízení pasivní.³⁷ Na druhé straně lze však toto pravidlo vcelku

široce uplatnit u nejrůznějších povolovacích řízení, zejména v oblasti stavebnictví, což by je mohlo v určité míře zrychlit. V daňových věcech by tlak na účastníky k aktivitě před správcem daně, již dnes daný v podstatné míře rozložením důkazního břemene, vedl k tomu, že by své právní pozice hájili pečlivěji než nyní (a třeba ve větší míře s profesionální pomocí daňových poradců či advokátů) již ve fázi daňového řízení a v menší míře spoléhali až na záchranu soudem. Problém subsidiarity správního soudnictví a nucení účastníka správního řízení k aktivitě v rámci správního řízení nicméně není takto jednoduchý a souvisí s rozložením důkazního břemene v rámci správního řízení, s tím, zda se v něm uplatňují prvky koncentrace (například povinnost vznést námitky či připomínky v určité lhůtě či do skončení určité fáze správního řízení), a také s tím, v jakém rozsahu a jakým způsobem se v daném správním řízení chrání vedle zájmů soukromých zájem veřejný. Případná „zprísňená“ zákonná úprava by vyžadovala velmi důkladné promyšlení.

Na druhé straně je třeba *de lege ferenda* odstranit nynější nevyváženou situaci ohledně „koncentrace“ řízení před správními soudy prvních instancí u různých typů žalob.

U žaloby proti rozhodnutí správního orgánu lze žalobní body uplatnit pouze po dobu lhůty pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.).³⁸ U návrhu na zrušení opatření

³⁵ V usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2008, čj. 7 Afs 54/2007-62, č. 1742/2009 Sb. NSS, byla vyslovena tato právní věta: „II. Žalobce je oprávněn uvést v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné. Tomu nebrání skutečnost, že některé z nich neuplatnil již v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl. Ustanovení § 5 s. ř. s. na rozsah přezkumné činnosti soudu nedopadá.“

V odůvodnění rozšířený senát mj. uvedl: „Rozšířený senát se především neztotožnil s názorem, že rozsah přezkumné činnosti soudu by mohl být jakkoliv určován ustanovením § 5 s. ř. s. Toto ustanovení je systematicky zařazeno v části první hlavě druhé soudního řádu správního upravující pravomoc a příslušnost soudů, tj. základní podmínky řízení. Je jím vyjádřena zásada subsidiarity soudního přezkumu, nicméně toto ustanovení má dopad na řešení otázky přístupu k soudu a přípustnost žaloby, nikoliv na stanovení mezí, ve kterých bude napadené správní rozhodnutí přezkoumáno. Nevyčerpání řádného opravného prostředku v řízení před správním orgánem má tedy s ohledem na § 68 písm. a) s. ř. s. za následek vždy odmítnutí žaloby podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., nikoliv zúžení mezí soudního přezkumu.“

Ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. pak účastníku pro formulaci žalobních bodů předepisuje určité náležitosti, nestanoví mu však žádná omezení, stejně tak nelze omezení rozsahu přezkumné činnosti soudu ohledně některých žalobních bodů dovodit z § 75 odst. 2 s. ř. s., a to ani při použití restriktivního výkladu. Podklad pro úvahy o zúžení mezí přezkumu nelze nalézt ani v procesním předpisu pro správní řízení – starém správním řádu (č. 71/1967 Sb.), kde § 59 odst. 1 ukládá správnímu orgánu v odvolacím řízení povinnost přezkoumat rozhodnutí orgánu prvního stupně v celém rozsahu, a kdy tedy tento při posouzení věci není vázán důvody uváděnými odvolatelem. Lze tak shrnout, že případné omezení rozsahu soudního přezkumu nemá oporu v zákoně a ve svém důsledku by bylo v rozporu s celkovou koncepcí správního soudnictví jakožto prostředku ochrany veřejných subjektivních práv fyzických i právnických osob.“

Fakticky však je rozsah soudního přezkumu významně ovlivněn procesními pravidly řízení před správním orgánem, hlavně tím, v jaké míře se prvoinstanční a zvláště pak odvolací správní orgán zabývá rozhodnými skutkovými či právními otázkami z úřední povinnosti, anebo toliko k námitce či na podnět účastníka řízení (viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, čj. 2 Afs 31/2005-57, č. 868/2006 Sb. v části věnované § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků; na něj navázalo i usnesení rozšířeného senátu čj. 7 Afs 54/2007-62).

³⁶ V usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2017, čj. 10 As 24/2015-71, č. 3577/2017 Sb. NSS, byly vysloveny tyto právní věty: „I. Skutečnost, že obviněný z přestupku byl v řízení před správními orgány zčásti či zcela pasivní (§ 73 odst. 2 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích), automaticky neznamená, že jeho tvrzení zpochybňující zjištěný skutkový a právní stav a jím odpovídající důkazní návrhy, které jako žalobce poprvé uplatnil až v řízení před krajským soudem dle § 71 odst. 1 písm. e) s. ř. s., jsou bez dalšího nepřijatelné.“

II. Žalobní tvrzení či důkazní návrhy krajský soud nemůže odmítnout jako opožděné nebo účelové jen proto, že je obviněný z přestupku neuplatnil, ač tak dle § 73 odst. 2 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, učinit mohl, v řízení před správními orgány. Krajský soud však na základě skutkového a právního stavu věci, který je dle § 75 odst. 2 s. ř. s. povinen v mezích žalobních bodů přezkoumat, může tato žalobní tvrzení shledat irelevantními nebo nevěrohodnými, a důkazní návrhy k jejich prokázání odmítnout jako nadbytečné (§ 52 odst. 1 s. ř. s.). Tyto své závěry musí krajský soud náležitě odůvodnit.

obecné povahy nebo jeho části se „koncentrace“ návrhových bodů týká dokonce pouze návrhu samotného. Podle § 101b odst. 2 věty první a druhé s. ř. s., ve znění po novelizaci provedené zákonem č. 303/2011 Sb. (zvýraznění provedl autor tohoto článku): „*Návrh kromě obecných náležitostí podání (§ 37 odst. 2 a 3) musí obsahovat návrhové body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje navrhovatel opatření obecné povahy nebo jeho část za nezákonné. **Obsahuje-li návrh tyto náležitosti, nelze již v dalším řízení návrh rozšiřovat na dosud nenapadené části opatření obecné povahy nebo jej rozšiřovat o další návrhové body.***“ Dovedeno *ad absurdum* je pro navrhovatele výhodnější podat návrh neobsahující návrhové body a nechat se soudem vyzvat k jejich doplnění. Do konce lhůty k doplnění má otevřenu možnost návrhové body rozšiřovat, zatímco perfektním návrhem obsahujícím již návrhové body si okamžikem podání návrhu tuto možnost uzavře. Tyto zjevně bizarní důsledky uvedené úpravy jistě nelze považovat za žádoucí a směřující navrhovatele k řádnému a „disciplinovanému“ postupu.

Oproti výše uvedeným dvěma typům návrhů u nečinnostní ani zásahové žaloby žádná „koncentrace“ žalobních bodů neexistuje, a žalobu tedy lze jakkoli modifikovat, včetně rozšiřování žalobních argumentů o nezákonnosti jednání veřejné správy, až do okamžiku rozhodnutí krajského soudu.

De lege ferenda by bylo vhodné zvolit jakousi střední cestu. „Koncentrace“ žalobních důvodů má sloužit za normálních okolností k tomu, aby v řízení před soudem nedocházelo k průtahům. Nikoli však ke skrytému odírání spravedlnosti tím, že soud může řadu žalobních důvodů odbýt nemeritorně s tím, že nebyly včas uplatněny. Vhodným řešením by mohlo být na zákonnou „koncentraci“ žalobních důvodů v řízení před správním soudem první instance zcela rezignovat a dát soudu toliko nástroj v podobě koncentrace na základě jeho vlastního rozhodnutí, aby mohl účastníky, kteří mají zájem spíše na protahování řízení než na jeho výsledku, vést k pořádku (to se může týkat zejména žalobců z řad neúspěšných žadatelů o mezinárodní ochranu, u nichž správní žaloba často má ze zákona odkladný účinek, nebo některých žalobců v oblasti stavebnictví či přestupkového práva).

Naopak u řízení o kasační stížnosti by bylo *de lege ferenda* na místě ohledně „koncentrace“ přitvrdit. Paradoxem současné úpravy je, že v tomto řízení se obecně vzato „koncentrace“ neuplatňuje, s výjimkou případu podle § 106 odst. 3 s. ř. s., kdy soud v případě vady kasační stížnosti svým usnesením stanoví zákonem vymezenou a jím samotným jen omezeně prodloužitelnou lhůtu pro uplatnění kasačních námitek (měsíční, již lze eventuelně prodloužit až o další měsíc³⁹). Pokud však stěžovatel podá kasační stížnost se všemi zákonnými náležitostmi, může její důvody libovolně rozšiřovat až do rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o ní.⁴⁰ Zde by naopak *de lege ferenda* jistá „koncentrace“, vycházející nejspíše z principů dnešního § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s., byla na místě; to by však vyžadovalo prodloužit nynější dvoutýdenní lhůtu k podání kasační stížnosti, jež fakticky slouží (či může sloužit) jen k jejímu „ohlášení“ (sdělení, že je podávána a v jakém rozsahu napadá rozhodnutí krajského soudu), na časový prostor podstatně delší, nejspíše dvouměsíční, obdobně jako je tomu o dovolání (§ 240 odst. 1 o. s. ř., § 265e odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“), a ústavní stížnosti (§ 72 odst. 3 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů).

6 Selektce kasačních stížností Nejvyšším správním soudem

Experiment, který byl spuštěn zavedením nepřijatelnosti kasační stížnosti ve věcech mezinárodní ochrany (§ 104a s. ř. s.), se osvědčil. Judikatura Nejvyššího správního soudu s tímto ustanovením umožňujícím tomuto soudu široké uvážení, kdy bude věc stěžovatele meritorně zkoumat a kdy nikoli, zacházela zatím velmi obezřetně a vyvinula (a dodržuje) rozumná pravidla pro rozlišení obou typů věcí.⁴¹ I u věcí, jež jsou shledány nepřijatelnými k meritornímu projednání, odůvodnění usnesení obvykle obsahuje srozumitelné a přezkoumatelné poukazy na prejudikaturu, již byly stěžovatelem namítané právní otázky už řešeny.

Je proto čas učinit institut nepřijatelnosti kasační stížnosti univerzálním a umožnit Nejvyššímu správnímu soudu neřešit meritorně věci, které nemají precedenční potenciál

III. V rámci přezkumu napadeného rozhodnutí ve smyslu § 75 s. ř. s., je krajský soud povinen zkoumat, zda správní orgány bez ohledu na způsob obhajoby obviněného v řízení o přestupku dostaly své povinnosti zjistit stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu potřebném pro rozhodnutí o přestupku (§ 3 správního řádu). Pokud krajský soud zjistí, že správní orgány takto nepostupovaly, bude na něm, aby na základě žalobních tvrzení a navrhovaných důkazů pochybnosti o skutkovém stavu sám odstranil (§ 77 odst. 2 s. ř. s.). To může učinit porovnáním s důkazy již provedenými v řízení před správními orgány, zopakováním důkazů již provedených nebo provedením důkazů nových. Jsou-li nedostatky ve zjištění skutkového stavu takového rozsahu, že jejich odstraňování by znamenalo nahrazovat činnost správních orgánů soudem, uloží krajský soud tuto povinnost správnímu orgánu.“

³⁷ Viz k tomu právní větu III. shora zmíněného usnesení rozšířeného senátu čj. 10 As 24/2015-71 a bod 44 jeho odůvodnění.

³⁸ Na tom nic nezměnilo ani nedávné usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu z 20. 3. 2018, čj. 3 Azs 66/2017-31, podle jehož právní věty I.: „Uplatnění alespoň jednoho projednatelného žalobního bodu nepředstavuje podmínku řízení [§ 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], ale zvláštní náležitost žaloby proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) uvedeného zákona. Absence takovéto náležitosti se odstraňuje postupem dle § 37 odst. 5 téhož zákona. Soud pro odstranění této vady stanoví lhůtu odpovídající zbylým částem lhůty pro podání žaloby.“

³⁹ Ustanovení § 106 odst. 3 s. ř. s. zní: „Nemá-li kasační stížnost všechny náležitosti již při jejím podání, musí být tyto náležitosti doplněny ve lhůtě jednoho měsíce od doručení usnesení, kterým byl stěžovatel vyzván k doplnění podání. Jen v této lhůtě může stěžovatel rozšířit kasační stížnost na výroky dosud nenapadené a rozšířit její důvody. Tuto lhůtu může soud na včasnou žádost stěžovatele z vážných důvodů prodloužit, nejdéle však o další měsíc.“

a u nichž je současně patrné, že by ve věci samé byly krajským soudem rozhodnuty stejně, i kdyby byl jeho právní názor Nejvyšším správním soudem upřesněn či korigován.⁴² Přesnější podmínky nepřijatelnosti kasační stížnosti není třeba výslovně upravovat v zákonném textu, jsou-li již nyní precizovány letitou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Nicméně pokud by měl zákonodárce přesto potřebu tak učinit, lze v zásadě pouze přenést stávající judikaturu do textu zákona.

7 Předběžná opatření před zahájením řízení o žalobě ve správním soudnictví

Poslední zhruba tři roky, po které se Nejvyšší správní soud intenzivněji zabýval zajišťovacími příkazy v oblasti správy daní, ukázal na jeden deficit soudního řádu správního oproti občanskému soudnímu řádu (ale i proti trestnímu řádu), a sice na absenci možnosti zatímni úpravy poměrů budoucích účastníků řízení o žalobě ve správním soudnictví ještě před jejím podáním. V občanském soudním řádu na to pamatují jeho § 74 až 77a. V trestním řádu existuje řada jednotlivých zjišťovacích a zajišťovacích institutů, kterých lze užít za různých situací k tomu, aby byl zajištěn (či dokonce vůbec umožněn) účel případného budoucího řízení o obžalobě. Ve správním soudnictví však současná právní úprava výslovně počítá pouze s vydáním předběžného opatření po zahájení řízení.⁴³

Kauzy zajišťovacích příkazů přitom ukázaly, že mezi vydáním (prvoinstančního) zajišťovacího příkazu a jeho případným potvrzením v řízení o odvolání proti němu (jeho trvání je časově omezeno 30denní propadnou lhůtou podle § 168 odst. 1 daňového řádu⁴⁴) může vlivem provádění exekuce zajišťovacího příkazu dojít velmi rychle k ekonomické likvidaci daňového subjektu, vůči němuž byl tento příkaz vydán. Soudní obrana proti exekuci samotné je přitom z povahy věci omezená, neboť může v zásadě směřovat jen proti způsobu jejího provedení, ale nemůže účinně napadat samotný (v té době zpravidla existentní a vykonatelný) zajišťovací příkaz. Žalobu proti zajišťovacímu příkazu však v tuto dobu ještě podat nelze, neboť nejsou vyčerpány řádné opravné prostředky, konkrétně výše zmíněné odvolání [viz § 68 písm. a) s. ř. s.].

Je však zřejmé, že pokud bude zajišťovací příkaz v odvolacím řízení potvrzen, daňový subjekt proti němu s největší pravděpodobností žalobu podá. Bylo by proto účelné umožnit mu podání návrhu na vydání předběžného opatření před zahájením řízení o žalobě, samozřejmě podmíněného následným podáním žaloby v zákonné lhůtě [viz v občanském soudním řízení podobně § 76 odst. 3 o. s. ř. a § 77 odst. 1 písm. a) o. s. ř.].⁴⁵ Takovýto, z povahy věci zcela výjimečný, návrh by bylo možno podrobit podobně přísnému režimu, jaký zná občanský soudní řád (povinnost složit určitou kauci, stanovení relativně vysokého soudního poplatku apod.).

8 Závěr

Výše předestřené náměty na případnou novelizaci soudního řádu správního jsou nutně pouze osobním výběrem. A jistě ani zdaleka nejde o seznam úplný.

Zamýšlet by se bylo možno dále například nad tím, zda je dostatečně jasné a napříč žalobními typy, pokud možno jednotně a rozumně nastavena proporce mezi tím, co se ve správním soudnictví přezkoumává jen k námitce žalobce (případně stěžovatele v řízení o kasační stížnosti) a co z úřední povinnosti. Zajímavým předmětem zkoumání i úvah *de lege ferenda* by mohl být i institut osob zúčastněných na řízení (§ 34 s. ř. s.). Nebo třeba vztah předběžného opatření (§ 38 s. ř. s.) a odkladného účinku žaloby či kasační stížnosti (§ 73 a § 107 s. ř. s.) – jedním z řešení by mohl být institut odkladného účinku žaloby či kasační stížnosti, který je tak jako tak jen zvláštní, zákonem konkrétně upravenou formou předběžného opatření, zrušit a ponechat jen obecnou úpravu předběžného opatření. Stranou ponechávám zdánlivé technikalie, které však významně ovlivňují rychlost fungování soudů tím, že vyvolávají potřebu s účastníkem „dodatečně“ procesně komunikovat, a tím spotřebovávají čas, po který řízení běží, i pracovní kapacitu zaměstnanců justice: podle současné úpravy například není žalobce nijak penalizován, pokud nezaplatí zároveň s podáním žaloby či kasační stížnosti soudní poplatek; i to by možná zasloužilo změnu (samozřejmě s výjimkou případů, kdy tento účastník z dobrých důvodů ve svém návrhu na zahájení řízení žádá o osvobození od soudního poplatku).

⁴⁰ Viz náleží Ústavního soudu ze dne 31. 1. 2006, sp. zn. I. ÚS 390/05.

⁴¹ Viz tzv. judikát Ostapenko, aneb usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2006, čj. 1 Azs 13/2006-39, č. 933/2006 Sb. NSS.

⁴² Skupina poslanců napříč politickým spektrem podala dne 12. 7. 2018 v tomto smyslu návrh novelizace § 104a s. ř. s. – viz sněmovní tisk 237, Poslanecká sněmovna, 8. období, od 2017, dostupný elektronicky na <http://www.psp.cz/sqw/tisky.sqw?O=8&T=237> (stav stránky k 19. 7. 2018).

⁴³ Ustanovení § 38 odst. 1 věty první s. ř. s. zní (zvýraznění provedl autor tohoto článku): „*Byl-li podán návrh na zahájení řízení a je potřeba zatímne upravit poměry účastníků pro hrozící vážnou újmu, může usnesením soud na návrh předběžným opatřením účastníkům uložit něco vykonat, něčeho se zdržet nebo něco snášet. Ze stejných důvodů může soud uložit takovou povinnost i třetí osobě, lze-li to po ní spravedlivě žádat.*“

⁴⁴ Více k uvedenému problému rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS a nejnověji velmi důkladně viz rozbor provedený v bodech 17 až 24 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, čj. 4 Afs 261/2017-55.

⁴⁵ Jinou cestou jde návrh skupiny poslanců ze dne 16. 7. 2018, podle něhož by zajišťovací příkaz měl (meritorně) vydávat přímo krajský soud ve správním soudnictví – viz sněmovní tisk 245, Poslanecká sněmovna, 8. období, od 2017, dostupný elektronicky na <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=8&T=245> (stav stránky k 19. 7. 2018).

Zcela stranou jsem ponechal úvahy institucionální – například rozsah kompetencí předsedy Nejvyššího správního soudu (je enormní, stejně jako i jiných předsedů českých obecných soudů, a prakticky ničím nekorigovatelný⁴⁶).

Je třeba si však klást splnitelné cíle. Stane-li se předložený text podnětem k širší debatě, která nakonec vyústí ve věcný záměr či dokonce legislativní text komplexní novelizace soudního řádu správního, anebo naopak v závěr, že nic takového není třeba, nebyl napsán zbytečně.

⁴⁶ Viz k tomu rozhovor Kristiána Léko s předním českým odborníkem na správu soudnictví Davidem Kosařem: Naše justice je křehká a zneužitelná. *Lidové noviny*: rubrika Právo a justice. 18. 6. 2018. s. 15.

Zajišťovací příkazy v judikatuře Nejvyššího správního soudu. O jedné „judikатурní kampani“

JUDr. Petra Nováková, Ph.D.
advokátka, členka Legislativní rady vlády

JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D.
soudce Nejvyššího správního soudu

V patnáctileté historii Nejvyššího správního soudu (NSS) najdeme několik příkladů toho, co lze s trochou žurnalistické nadsázky nazvat „judikатурní kampaní“. Míjíme tím sled důležitých na sebe navazujících rozhodnutí NSS, jímž byl v průběhu spíše nedlouhé doby zformován relativně ucelený pohled na určité navzájem související právní otázky. Součástí „judikатурních kampaní“ někdy bývají rozhodnutí rozšířeného senátu (o jedné takové kampani, týkající se výluk ze soudního přezkumu, v níž klíčovou roli hrál rozšířený senát a odehrávala se kolem let 2008–2011, píše v jiném příspěvku tohoto čísla Barbara Pořízková). Jindy se však nový ucelený názor rodí bez většího zapojení rozšířeného senátu, prostě a jednoduše tím, že v jistý okamžik je NSS konfrontován s vlnou typově podobných kauz, k nimž je nucen zaujmout právní názor. Je pak logické, že výsledek „judikатурní kampaně“, podíváme-li se na něj zpětně, je jakousi více či méně zřetelnou mozaikou – skládkou řady judikátů, které na sebe navazují, většinou rozvíjejí nějakou prvotní důležitou myšlenku a někdy se část z nich ocitne navzájem v jistém



napětí. Nelze totiž zapomenout, že senáty NSS rozhodují v reálném čase, se sumou informací, jež je v tomto čase k dispozici. Jejich právní názory, které uživatelé judikatury (praxe, akademici aj.) rádi zobecňují, vznikají v konkrétním skutkovém kontextu a při řešení konkrétní kasační stížnosti. Ta je autorským otiskem stěžovatele (či jeho advokáta) a v zásadě vytyčuje okruh problémů, kterými se pak NSS v rozhodnutí zabývá. Někdy problémy, které by byly zajímavé a po zobecnění pro praxi velmi důležité, nejsou kasační stížností nastoleny, a proto ani řešeny.

1 Prehistorie

Příběh soudního přezkumu zajišťovacích příkazů začíná již relativně dávno, a sice rozsudkem rozšířeného senátu z konce roku 2009,¹ jehož právní věta je zcela jednoduchá, o to však jednoznačnější: „Zajišťovací příkaz vydaný podle § 71 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, není rozhodnutím předběžné povahy podle § 70 písm. b) s. ř. s. a není vyloučen ze soudního přezkumu.“ Rozsudkem rozšířeného senátu byl překonán právní názor, že zajišťovací příkaz vydaný podle § 71 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je rozhodnutím předběžné povahy, neboť jde o dočasný prostředek k zajištění účelu daňového řízení, a že žalobu proti takovému rozhodnutí soud podle § 46 odst. 1 písm. d) a § 68 písm. e) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), odmítne.² Vlastně je

¹ Viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2009, čj. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS.

² Viz rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2007, čj. 8 Afs 37/2005-126.

s podivem, že se po roce 1989 tak dlouho udržel právní názor, který soudní přezkum zajišťovacích příkazů vylučoval. Již prvorepublikový Nejvyšší správní soud totiž vyslovil, že strana, proti níž byl vydán zajišťovací příkaz, má právo, aby jí v něm byly sděleny skutkové okolnosti, o něž úřad opírá svůj závěr, že vybrání dotyčné daně by mohlo být znemožněno nebo aspoň ztíženo; popírá-li pak strana v odvolání správnost těchto skutkových okolností, resp. na nich založeného závěru o ohroženém vybrání dotyčné daně, je povinností úřadu, aby své stanovisko o ohrožení daně se zřetelem k námitkám odvolání náležitě odůvodnil. Soud dokonce počítal s tím (byť to v konkrétní věci neposuzoval), že součástí posouzení zákonnosti zajištění může být i zkoumání přiměřenosti zajištění.³

Starý zákon o správě daní a poplatků byl nahrazen zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), nicméně právní úprava zajišťovacího příkazu v § 167 až 169 daňového řádu, modifikovaná pro oblast DPH v § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), se od úpravy dřívější v ničem významném neliší. Judikatura rozšířeného senátu o přezkoumatelnosti zajišťovacího příkazu se tedy nepochybně přenesla i na novou právní úpravu. Podstatné však bylo, že po vydání rozhodnutí rozšířeného senátu se několik let nedělo nic.⁴ Za zmínku stojí jen rozsudek ve věci sp. zn. 9 Afs 57/2010 (CZT), v němž NSS uvedl:⁵ „*Celní úřad byl povinen ve svém rozhodnutí uvést konkrétní důvody, které jej vedou k obavám, proč dle jeho názoru nebude u žalobce možné vybrat daň v budoucnu (v době splatnosti a vymahatelnosti dosud nestanovené daně), nebo proč její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Dle § 71 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je nutno*

uvést konkrétní důvody, pro které správce daně pokládá toto vybrání daně za ohrožené. Samotná skutečnost, že předpokládaná daňová povinnost bude několikanásobně převyšovat zajišťovanou částku, obavy celního úřadu žádným způsobem neodůvodňuje. Takové tvrzení nenaplníuje zákonem stanovenou nezbytnou podmínku ohrožení vybrání daně, neznamená, že daňový subjekt nebude i přes nižší existující zajištění vzhledem k předpokládané daňové povinnosti schopen částku daně uhradit. Strohé konstatování o existenci odůvodněné obavy, že v době splatnosti a vymahatelnosti bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, je pouhou citací shora uvedeného ustanovení zákona, nikoli sdělením důvodů rozhodnutí s odkazem na konkrétní skutkový stav projednávané věci. Řádně odůvodněným tvrzením by bylo např. konstatování hrozícího konkursu daňového subjektu či probíhající (příp. s přihlednutím k hospodářským výsledkům důvodně předpokládaný) prodej majetku daňového subjektu, prováděný za účelem získání aktiv nezbytných pro další podnikatelskou činnost apod.“ Jinak NSS až na výjimky⁶ neměl kauzy, na nichž by judikaturu ohledně přezkumu zajišťovacích příkazů rozvíjel.

2 Vlna klíčových rozhodnutí a její ozvěny

Klid na zajišťovací frontě skončil pro NSS v letech 2014 a 2015. Na soud začala přicházet vlna kauz týkající se DPH, přičemž nejčastějším, ne však zdaleka jediným *modem operandi* bránících se daňových subjektů byl dovoz pohonných hmot do České republiky. Vedle obchodu pohonnými hmotami se soud zabýval například zlatými slitky či nákupem reklamy.

³ Viz rozhodnutí československého Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 1934, sp. zn. 10039/32, publikované pod č. 7217/1934 Bohuslavovy sbírky (citováno dle ASPI), v němž se uvádí (zvýrazněni v citaci provedli autoři článku): „*V daném případě uvedeno bylo v zajišťovacím příkazu, že berní správa má vybrání dotyčných dosud nepředepsaných daňových částek za ohrožené možnosti převodu majetku stěžující si společnosti na jiné osoby, po případě předejitím jiných věřitelů. V odvolání bylo proti tomu namítáno, že tvrzení o možnosti převodu majetku stěžovatelčina na jiné osoby je zcela paušální, ničím neodůvodněné, ježto taková možnost převodu majetku jest dána u všech poplatníků, resp. že výdělková daň, jež má býti zajištěna, požívá přednostních práv před pohledávkami jiných věřitelů, a že nebylo ani uvedeno, zdali nějaký, resp. kteří věřitelé existují a splnění svých pohledávek se domáhají, takže i tento důvod je všeobecným teoretickým důvodem, jenž by mohl býti uveden o každém poplatníku.*

Narıkané rozhodnutí po této stránce praví, že pro platnost zajišťovacího příkazu stačí, jsou-li uvedeny důvody, z nichž vyměřovací úřad pokládá vybrání daně za ohrožené, a že není třeba, aby byly úřadem prokázány, a že věřitelé podniku jsou uvedeni v bilancích.

Proti tomu zcela právem stížnost namítá, že tímto způsobem zůstaly nevyřízeny námitky odvolání, jimiž byla popírána správnost skutkového závěru, že vybrání dotyčných daní jest ohroženo, neboť námitka co do nedostatečnosti důvodu všeobecné možnosti převodu stěžovatelčina majetku na jiné osoby zůstala takto vůbec nepovšimnuta a námitka co do nedostatečnosti důvodu možnosti předejití berního eráru jinými věřiteli byla vyřízena jen, pokud šlo o otázku existence věřitelů stěžující si společnosti vůbec, nikoli však, pokud šlo o vytýkaný nedostatek zjištění, zdali, resp. kteří věřitelé skutečně své pohledávky proti společnosti uplatňují, a že by svými pohledávkami mohli zkrátiti nároky berního eráru, požívající přednostního práva.

Zůstaly-li takto nevyřízeny námitky odvolání, jimiž byla popřena správnost úsudku o ohroženém vybrání daně jakožto předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu, trpí narıkané rozhodnutí podstatnou vadou řízení, pro kterou je bylo zrušiti podle § 6 zákona o správním soudě, aniž bylo třeba zabývat se i ostatními námitkami stížnosti co do přiměřenosti výše daně, jejíž zajištění bylo stěžovatelce uloženo, resp. co do postupu při stanovení této výše.“

⁴ Drobnou výjimkou je reakce na judikaturní obrat provedený rozšířeným senátem, například rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2009, čj. 9 Afs 74/2008-82, v němž soud mimořádně „zpětně“ v rámci soudního přezkumu exekučního příkazu přezkoumal i zákonnost exekučního titulu, jenž byl exekučním příkazem vykonáván, a sice právě zajišťovacího příkazu. Metoda zvolená soudem v souvislosti s judikaturním obratem byla originální a jistě najde v obdobných případech uplatnění i v budoucnu.

⁵ Viz rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2010, čj. 9 Afs 57/2010-139.

⁶ V zárodečné formě byl přezkum zajišťovacího příkazu proveden též například v rozsudku ze dne 28. 11. 2013, čj. 7 Afs 101/2013-26.

V prvních rozsudcích toho roku byl NSS ve vztahu k rozsahu a důkladnosti odůvodnění zajišťovacích příkazů na správce daně poměrně velkorysý.

Zdůrazňovala se zejména nemožnost vymezení závazných obecných kritérií, která musí být naplněna, aby byl zajišťovací příkaz zákonný. V rozsudku ve věci sp. zn. 1 As 27/2014 (Slovliker)⁷ soud uvedl (zvýraznění v citaci provedli autoři článku): „(...) *naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohabodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto pouze Nejvyšší správní soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztahy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Jak správně konstatoval krajský soud, zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, čj. 9 Afs 57/2010-139).*“

Z rozsudku NSS ve věci sp. zn. 10 Afs 18/2015 (MPM Invest)⁸ v němž šlo o obchodování s „nejpodezřelejší“ komoditou té doby, zlatými slitky, se při jeho určité interpretaci mohla radovat daňová správa, neboť jí zdánlivě ponechával široký prostor pro volbu, zda a v jakém rozsahu zajišťovací příkazy užít (zvýraznění v citaci provedli autoři článku): „(...) *Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztahy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Jisté to mohou být skutečnosti nasvědčující hrozící insolvenční situaci daňového subjektu, či jiné jeho majetkové potíže, mohou to však být i otázky s jeho majetkovou situací nesouvisějící (...).* Je nepochybné, že správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu může vzít do úvahy též protiprávní charakter řetězce, kterého se daňový subjekt účastnil, povahu zboží, s jehož obchodováním má vznikat nárok na odpočet DPH, jednání daňového subjektu ve vztahu k správci daně v souvislosti se zatím nestanovenou daní, nebo i v souvislosti s placením daní jiných či s plněním jiných povinností dle daňového řádu. **Současně**

*je nutno souhlasit se žalovaným, že při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím. Proto například pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. Naopak bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení budou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého. (...) Právě s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu, ve kterém se zásadně dokazování neprovádí, vychází správce daně ze skutečností **zatímně v daňovém řízení zjištěných, či jinak správci daně známých.** Proto je namístež souhlasit se závěrem krajského soudu, podle něhož se v případě vydávání zajišťovacího příkazu, nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtížích při vybírání daně.“*

Citované pasáže rozsudku NSS ve věci sp. zn. 10 Afs 18/2015 se snad daly čistě jazykově vzato vykládat i tak, že při vydávání zajišťovacího příkazu správce daně prakticky nemusí činit žádné právní úvahy o tom, zda postižený daňový subjekt vůbec nějakou daňovou povinnost má, a pokud ano, v jaké výši a z jakého právního důvodu. To by však byl výklad rozsudku, který by byl v přímém rozporu se zněním zákona, konkrétně § 168 odst. 1 daňového řádu, který říká (zvýraznění v citaci provedli autoři článku): „*Je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.*“ V zákonném textu jsou, byť ve velmi obecné rovině, jasně obsaženy dvě základní nutné podmínky pro to, aby zajišťovací příkaz mohl být vydán: Existence konkrétní (budoucí) daňové povinnosti, tedy povinnosti opírající se o právní a skutkové důvody a mající určitý rozměr (výši), a hrozící nedobytnost daně, opět opřená o konkrétní skutkové důvody. Jak ukázal další judikaturní vývoj, právě na dostatečnou konkretizaci uvedených podmínek v zajišťovacím příkazu je třeba se při přezkumu jeho zákonnosti soustředit.

Rozsudek NSS ve věci sp. zn. 10 Afs 18/2015 je tak z dnešního pohledu cenný především tím, co říká o „standardu zjištění“ rozhodných skutečností – zcela logicky

⁷ Viz rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, bod 20.

⁸ Viz rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2014, čj. 10 Afs 18/2015-48, body 12–16.

zdůrazňuje, že úvahy správce daně budou, zejména kvůli „neuzrálosti“ věci v době, kdy o vydání zajišťovacího příkazu uvažuje, nutně spíše pravděpodobnostního rázu a opřené ve významné míře o odhad, indicie a kombinaci jednotlivých faktů či jejich náznaků, jež by samy o sobě, izolovaně posuzovány, nebyly podezřelé, avšak relevantními se stávají právě tím, že se objevují pospolu.

Počátkem roku 2016 NSS vydal rozsudek, který lze, viděno zpětně, považovat za doktrinální základ pozdějších rozhodnutí v konkrétních kauzách a nastavení současného standardu soudního přezkumu zajišťovacích příkazů. Jde o rozsudek ve věci sp. zn. 4 Afs 22/2015 (Českomoravská olejářská).⁹ NSS se nejprve přihlásil k rozsudku ve věci sp. zn. 10 Afs 18/2015, když v bodě 44 uvedl (zvýraznění v citaci provedli autoři článku): „Citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu k § 167 odst. 1 daňového řádu lze shrnout tak, že **nelze požadovat po správci daně, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně.**“ Pak však v bodech 45 a 46 dodal: „Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. Správce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně **přiměřeně pravděpodobné**, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyrací. **Odůvodněnou obavu** ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu tak nelze vztahovat pouze k budoucí

vymahatelnosti daně, ale k celé dispozici tohoto ustanovení, tj. **právě i k otázce daňové povinnosti, jež dosud není splatná, popř. bude teprve v budoucnu stanovena.** Jedná se tedy také o otázku **přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně.** Odůvodnění rozhodnutí správce daně, respektive jeho úvahy v tomto směru, **podléhají plnému soudnímu přezkumu.** Pokud by tomu tak nebylo a soud by přezkoumával pouze odůvodněnou obavu ve vztahu k budoucí vymahatelnosti dosud nestanovené daně, pak by byl správním orgánům otevřen **prostor pro ničím neomezenou libovůli, která není slučitelná s demokratickým právním státem.** Postačovalo by totiž pouze stanovit dostatečně vysokou částku dosud nestanovené daně přesahující majetek daňového subjektu, a tím by byla vždy založena odůvodněná obava ohledně budoucí vymahatelnosti takto vysoké částky daně. Vzhledem k tomu, jak závažný zásah do základního práva na ochranu vlastnictví a do práva podnikat představuje zajišťovací příkaz, který je způsobilým podkladem pro vedení exekuce na majetek daňového subjektu, by takový závěr byl zcela nepřijatelný. **Lze tedy učinit mezitímní závěr, že správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.** Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů.“

Rozsudek ve věci sp. zn. 4 Afs 22/2015 najdeme citován v desítkách navazujících rozhodnutí správních soudů.

⁹ Viz rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS.

¹⁰ Viz k tomu body 52–57 již zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS. Obdobně i další rozsudky, např. body 28–36 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, čj. 2 Afs 108/2016-132 (VHS-ROPA).

Dodejme však, že jakkoli NSS ve výše uvedených případech neaproboval právní novátorství správce daně, povšiml si (a v některých věcech to výslovně zmínil), že okolnosti dovozu pohonných hmot vzbuzovaly pochybnosti. V bodě 40 rozsudku čj. 2 Afs 108/2016-132 se uvádí: „Na okraj Nejvyšší správní soud poznamenává, že nepřehlédl, že žalobkyně obchodovala pohonnými hmotami způsobem, který mohl zavdávat důvody k domněnce, že se může jednat o účast na podvodu na DPH. Prima facie totiž není zřejmé, proč k dovozu pohonných hmot ze zahraničí volila, ač sama podniká v oblasti velkoobchodního nákupu a prodeje pohonných hmot, prostředníky, a – podle svého vlastního tvrzení – pohonné hmoty nedovázela přímo sama. Je jisté řada možných zcela legitimních důvodů, proč tak žalobkyně postupovala; stejně tak však důvodem může být právě zapojení do struktury osob provádějících podvody na DPH. Není v tuto chvíli na Nejvyšším správním soudu, aby se uvedenou otázkou zabýval. Má-li stěžovatel za to, že ve skutečnosti právě možná účast na podvodu na DPH je důvodem, pro který se lze obávat, zda žalobkyně dostojí svým daňovým povinnostem, je na něm, aby na to reagoval patřičnými procesními postupy, samozřejmě při zohlednění, jak je v těchto typech případů podle stálé judikatury Soudního dvora Evropské unie i Nejvyššího správního soudu rozloženo břemeno tvrzení a břemeno důkazní (srov. bod 62 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016-70).“

Ohledně některých (nikoli všech) právních otázek souvisejících s uvedenými intrakomunitárními dovozy pohonných hmot jakožto vybraných výrobků podléhajících spotřební dani položil Nejvyšší správní soud Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku, a to v usnesení ze dne 29. 6. 2017, čj. 9 Afs 137/2016-60. Věc je u Soudního dvora vedena pod sp. zn. C-414/2017. Dne 25. 7. 2018 vydala ve věci své stanovisko generální advokátka Juliane Kokott a navrhuje Soudnímu dvoru EU zaujmout následující právní názor: „1) Článek 138 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112/ES se použije pouze na taková dodání výrobků podléhajících spotřební dani osobám povinným k dani, jejichž ostatní pořízení nejsou předmětem DPH podle čl. 3 odst. 1 téže směrnice. Článek 138 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112 neobsahuje nad rámec osvobození od daně, které je v něm upraveno, žádné ustanovení týkající se přičtení pohybu výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně určitému dodání v případě přeshraničního řetězce dodání. 2) Při rozhodnutí o přičtení jediného přeshraničního pohybu výrobku určitému dodání v rámci řetězce dodání záleží rozhodující měrou na tom, kdo při přepravě zboží jinému článku tohoto řetězce nese riziko nahodilé zkázy výrobku.“ Stanovisko generální advokátky Juliane Kokott v češtině elektronicky dostupné na stránkách Soudního dvora EU (<http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62017CC0414&lang1=en&type=TEXT&ancre=>, stav stránky k 26. 7. 2018).

Podstatné je, v jakých konkrétních situacích správní soudy dospěly k závěru, že přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně je dána a že je dána též přiměřená pravděpodobnost její budoucí nedobytnosti.

Významnou skupinou důvodů nezakládajících přiměřenou pravděpodobnost budoucího stanovení daně jsou nedostatečně přesvědčivé (typicky novátorské až experimentální) právní úvahy správce daně. Řada kauz tohoto typu se týkala místa plnění u intrakomunitárního dovozu, typicky pohonných hmot putujících řetězcem vlastníků ze zahraniční rafinérie konkrétnímu konečnému příjemci. Zajišťovacím příkazem dotčený subjekt technicky zajišťuje dopravu ze zahraniční rafinérie, avšak podle smluvního aparátu má nabýt vlastnictví k pohonným hmotám až po uskutečnění intrakomunitárního dovozu.¹⁰

V rozsudku sp. zn. 2 Afs 250/2015 (LEDOPA)¹¹ sice zajišťovací příkaz vůči konkrétnímu daňovému subjektu byl posvěcen, nicméně proto, že tento subjekt v rámci výše uvedené právní konstrukce nepopíral argumenty správce daně, že právě on byl v řetězci obchodujících firem dovozcem; viz body 39 až 42, zejména bod 39: „*Smyslem a účelem společného evropského systému DPH je správné uložení a výběr daně a zachování zásady neutrality a zásady zdanění ve státě konečné spotřeby. Pravidla upravující dodání zboží spojené s přepravou do jiného členského státu v rámci řetězových transakcí byla Soudním dvorem vykládána s ohledem na tyto cíle a zachování logiky obchodních transakcí. Je nutno mít na zřeteli, že Soudní dvůr vyslovil závěr, že jednotlivá dodání je třeba posuzovat s ohledem na všechny okolnosti případu, v situaci, kdy nebylo zřejmé, které ze dvou transakcí, jichž se účastnil subjekt zajišťující přepravu do jiného členského státu, je třeba přiřadit tuto přepravu. V nyní posuzovaném případě však stěžovatelka tvrdí, že ji nelze považovat ani za pořizovatele zboží z jiného členského státu, ani za dodavatele tohoto zboží, a odkazuje na blíže nespécifikované transakce proběhlé dříve v obchodním řetězci. V případě, že stěžovatelka přepravu zajišťovala ve prospěch jiného subjektu, musela jí být tato skutečnost známa a nic jí nebránilo správce daně na ni upozornit. Stěžovatelka tak však neučinila (a nečiní ani v řízení před správními soudy). Jednání stěžovatelky tak, jak ho prezentuje v posuzovaném řízení, nadto nedává žádný ekonomický smysl. Stěžovatelka nedisponovala vozovým parkem ani řidiči, přepravu zajišťovala skrze další subjekty, kterým za přepravu platila, organizaci přepravy nefakturovala žádnému subjektu, nicméně tvrdí, že tuto přepravu je*

třeba přiřadit k jiné transakci v rámci obchodního řetězce. Správce daně nelze vytýkat, že se ve svém předběžném posouzení zaměřil na kritérium organizace přepravy, když žádné jiné relevantní informace od stěžovatelky neobdržel. Závěr žalovaného a krajského soudu, že v rámci řetězce jednotlivých dodání to byla právě transakce mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli, která naplnila všechny podmínky dodání spojeného s přepravou do jiného členského státu, je třeba považovat pro účely splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů za opodstatněný. Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že vzhledem k výše uvedenému se nelze ztotožnit s tvrzením stěžovatelky, že závěry krajského soudu byly vyvráceny rozsudkem č. j. 5 Afs 77/2015-43. Naopak, zdejší soud se v nyní posuzovaném případě rozsudkem (jakož i jeho skutkovými okolnostmi) podrobně zabýval a i na jeho základě došel k závěru o správnosti právního posouzení krajského soudu.“

Ve věci sp. zn. 1 Afs 157/2017 (Agrodiesel Haná) jsou, podobně jako v kauze sp. zn. 2 Afs 250/2015 (LEDOPA), důležité konkrétní skutkové okolnosti, jak se uvádí v bodech 28 a 29 rozsudku NSS¹²: „*Kupříkladu ve stěžovatelem hojně zmiňovaném rozsudku č. j. 5 Afs 77/2015-43 se jednalo o případ, kdy daňovým subjektem, jemuž byla daň stanovena, byla společnost, která sice organizovala přepravu, žádné další skutečnosti však nenaspovídaly tomu, že by byla prvním pořizovatelem zboží (rovněž pohonných hmot), neboť v řetězci před ní figurovalo několik dalších subjektů, mezi nimiž bylo předmětné zboží přepravováno. V nynější věci naopak veškeré poznatky získané správcem daně do okamžiku vydání zajišťovacích příkazů nasvědčovaly tomu, že to byl právě stěžovatel, kdo nejenže zajišťoval přepravu pohonných hmot z jiných členských států prostřednictvím smluvního přepravce, ale rovněž nabyl právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník, přičemž jej pak na území ČR prodával dalším subjektům. (...) V posuzované věci nadto nelze přehlédnout, že podle zjištění správce daně stěžovatel záměrně zastíral, že k nakládce pohonných hmot docházelo v jiných členských státech a fingoval tak dopravu tuzemskou. (...)“*

Velmi nedávný rozsudek ve věci sp. zn. 7 Afs 67/2017 (ČSAD Jihotrans) lze považovat za opatrnější variantu hodnocení výše uvedených skutkových a právních otázek. Lze v něm najít náznak přísnějšího přístupu, ovšem opět v kombinaci s dalšími konkrétními skutkovými okolnostmi.¹³

¹¹ Viz rozsudek NSS ze dne 9. 11. 2016, čj. 2 Afs 250/2015-53.

¹² Viz rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2017, čj. 1 Afs 157/2017-36.

¹³ Rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2018, čj. 7 Afs 67/2017-40, viz jeho body 27 a 28 (zvýraznění v citaci provedli autoři článku):

„[27] Pokud nebylo spolehlivě osvětleno, zda byla přeprava případně zajišťována ve prospěch dodavatele žalobce, který žalobci zboží dodal teprve poté, kdy sám nabyl oprávnění nakládat se zbožím jako jeho vlastník, může to zavdat pochyby směrem ke konečnému doměření daně. Výhrady, které krajský soud vznáší proti odůvodnění zajišťovacích příkazů na straně 11 rozsudku (požaduje objasnit, zda na přepravu ze zahraničí nenavazovala další přeprava, zjistit, od kterého okamžiku žalobce nabyl vlastnické právo k pohonným hmotám), však míří k meritornímu vyměření daňové povinnosti. Pokud by měl správce daně k těmto výhradám plnohodnotné vysvětlení již v době

Shrneme-li výdobytky judikatury navazující na věc sp. zn. 4 Afs 22/2015 (Českomoravská olejářská), lze říci, že metoda přezkumu zajišťovacího příkazu z ní plynoucí má následující dílčí kroky:

V první řadě soud zkoumá, zda existuje „nadkritická“ (přiměřená) pravděpodobnost (budoucí) daňové povinnosti. Je-li patrné, že daňová povinnost existuje, jen pokud se prosadí praxí dosud neozkoušený, novátorský či jinak nestandardní právní názor správce daně, má být soud velmi ostražitý. Na druhé straně však, pokud existují dobré důvody k domněnce, že zajišťovacím příkazem postižený daňový subjekt byl objektivně zapojen do podvodu na DPH, je to spíše důvod k závěru, že přiměřená pravděpodobnost budoucí daňové povinnosti je dána. Výjimkou by bylo, kdyby z okolností příběhu bylo patrné, že daný daňový subjekt nejspíše nevěděl a vědět nemohl, že se podvodu účastní. Úvahy výše popsané lze činit na základě indicií, odhadů, pravděpodobnostních soudů; jistotu nelze po správci daně vyžadovat. Na druhé straně však správce daně musí v zajišťovacím příkazu předestřít alespoň rámcovou představu o skutkových a právních důvodech zajišťované daňové povinnosti. Znamená to mimo jiné, že správce daně musí být schopen popsat a skutkově substancovat roli konkrétního daňového subjektu v podvodném schématu (jde-li o podvod na DPH).

Obdobnou pravděpodobnostní úvahu činí správce daně i ve vztahu k budoucí nedobytnosti daně. V podstatě zkoumá jednak výši pravděpodobné budoucí daňové povinnosti v poměru k hospodářským možnostem daňového subjektu (obrat, zisk, disponibilní majetek, pravděpodobnost budoucí prosperity aj.), jednak povahu jeho hospodaření ve vztahu k možnému zašantročení majetku nebo jiným důvodům jeho úbytku (zde je důležitá zejména míra likvidity majetku a pravděpodobnost poklesu jeho ceny v čase). Opět je zde důležité, aby úvahy správce daně nebyly ryzími spekulacemi, nýbrž byly opřeny o fakta nebo alespoň pravděpodobnostní soudy (odhady budoucnosti na základě znalosti dřívějšího chování daňového subjektu či chování obdobných subjektů v obdobné situaci).¹⁴

Oba aspekty, tedy jak pravděpodobnost budoucí daňové povinnosti, tak pravděpodobnost její budoucí nedobytnosti, musí být naplněny v přiměřené, tedy „nadkritické“ míře – to je *conditio sine qua non*. Nicméně existuje významný prostor jakési šedé zóny, v němž lze „kompenzovat“, podobně, jak se to dělá při hodnocení souborných zkoušek zkoušejícími – dvě těsně „nadkritické“ pravděpodobnosti nemusí k tomu, aby zajišťovací příkaz obstál, celkově stačit, avšak jedna těsně „nadkritická“ a jedna silná již ano.

3 „Subsidiarita“ užití zajišťovacího příkazu

Z dalších rozhodnutí NSS k zajišťovacím příkazům je záhodno zmínit judikaturu k otázce, kterou lze zjednodušeně popsat jako princip subsidiarity zajišťovacího příkazu. NSS opakovaně zdůrazňuje, že zajišťovací příkaz je velmi razantní a potenciálně velmi devastující nástroj v rukou daňové správy, a proto musí být užíván s rozmyslem a mimořádnou obezřetností. Základní pro daňový subjekt nepřiznivý účinek zajišťovacího příkazu (za předpokladu, že vskutku existuje daňová povinnost, která daňovému subjektu v budoucnu vznikne či se v budoucnu stane splatnou), je posun jeho platební povinnosti v čase do dřívějšího okamžiku, než s jakým mohl daňový subjekt za normálních okolností počítat. Takový posun může být razantním zásahem do finančních plánů a očekávání daňového subjektu. Ten počítá, poběží-li věci standardně, s tím, že si na budoucí daňovou povinnost „vydělá“ v průběhu času předtím, než se stane splatnou. A přizpůsobuje tomu své aktivity, tok peněz, splatnost jiných svých závazků, splatnost faktur vystavených odběratelům, podmínky úvěrového financování aj. Je-li moment splatnosti (a exekvovatelnosti) daňové povinnosti předsunut, je logické, že tyto plány daňového subjektu budou zhceny, a to i přesto, že jinak mohly být ekonomicky racionální a realistické.

V rozsudku NSS ve věci sp. zn. 2 Afs 239/2015¹⁵ (Petr Š.) se k použití institutu zajišťovacího příkazu uvádí (zvýraznění v citaci provedli autoři článku):

vydání zajišťovacích příkazů, mohl by o dani meritorně rozhodnout. Těmto výhradám proto nelze rozumět tak, že by činily následné vyměření daně v budoucnu zcela nepravděpodobným, nebo jej vylučovaly. Spíše je čini v závislosti na dalších zjištěných méně pravděpodobným. První předpoklad pro vydání zajišťovacích příkazů tedy oslabují, neeliminují jej však zcela.

[28] Komplikovanost správné aplikace hmotněprávní úpravy na skutkově obdobné případy vyplývá i z postupu Nejvyššího správního soudu, který se rozhodl usnesením ze dne 29. 6. 2017, č. j. 9 Afs 137/2016-60, přerušit řízení o kasační stížnosti ve věci týkající se dodatečného doměření daně z přidané hodnoty a položit Soudnímu dvoru Evropské unie otázky týkající se osobního rozsahu čl. 138 odst. 2 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty a souvztažnosti této právní úpravy ke směrnici rady 2008/118/ES, o obecné úpravě spotřebních daní. Protože však nelze klást rovnítko mezi podmínkami pro doměření daně a podmínkami pro vydání zajišťovacích příkazů, Nejvyšší správní soud nepřerušil podle § 48 s. ř. s. řízení o kasační stížnosti v této věci s poukazem na zmiňované řízení o předběžné otázce.“

¹⁴ V této souvislosti je vhodné zmínit, zejména s ohledem na rostoucí ekonomickou provázanost prostoru Evropské unie a světa obecně, díky níž roste přeshraniční aktivita podnikatelů, že zajišťovací příkaz lze vydat i proti zahraničnímu daňovému subjektu. Při zkoumání jeho majetkových poměrů je určující, jaké daňové povinnosti a jaký majetek má na území České republiky. Viz k tomu čerstvý rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2018, č. j. 9 Afs 69/2017-75, body 64 až 79.

¹⁵ Viz rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS.

„[30] Stěžovatel¹⁶ staví svou kasační argumentaci na tvrzení o tom, že již samotná výše očekávané daňové povinnosti vylučuje dobrovolnou úhradu žalobcem a odvolává se na komplexní posouzení jeho situace ve vztahu k hrozící nedobytnosti daně. S tím se však Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit. Majetkové poměry tak, jak byly zjištěny, nesvědčí o nedobré ekonomické situaci žalobce, struktura majetku je ‚zdravá‘ (aktiva a pasiva nejsou v nepříznivém poměru), dokonce byl majetek v poslední době (v průběhu daňové kontroly) rozmnožován. Z úředního záznamu ze dne 10. 11. 2014 je zjevné, že správce daně sám nepokládal tvrzení žalobce o pořízení nového majetku za nevěrohodná a z údajů o nákupu vozového parku v hodnotě 24 mil. Kč bez DPH koncem roku 2013 a počátkem roku 2014 vycházel. Stejně nezpochybňoval ani zde zaznamenaný fakt, že žalobce přes vědomost o hrozícím vysokém doměruku dále podniká a majetku se nezačal zbavovat. Neexistují tedy indicie o nepříznivém budoucím vývoji ekonomické situace ani objektivní okolnosti, které by naznačovaly, že dobrovolná úhrada daně je vyloučena. Z rozsahu a zaměření daňové kontroly, jakož i z jejího průběhu si žalobce mohl učinit velmi přesnou představu o tom, jaký konkrétní doměrek a na základě jakých důvodů mu hrozí. Účastnil se totiž řady ústních jednání, předkládal požadované listiny a s názory správce daně byl průběžně seznamován. Přesto své ekonomické chování nezměnil.

[31] Očekávaná výše budoucí daňové povinnosti jistě není v poměru vůči majetku žalobce marginální, ale zároveň ani taková, kterou by daňový subjekt nebyl schopen při vynaložení jistého úsilí, byť i postupně, splnit. Není ostatně ani vyloučeno, aby svůj závazek vůči státu vyrovnal např. i za pomoci úvěru, pokud jeho vlastní prostředky aktuálně nestačí. Předpoklad správce daně o neochotě žalobce daň zaplatit (daňové orgány hovoří o jeho schopnosti dobrovolně uhradit) nemá žádné reálné opodstatnění. Takto uvažoval i krajský soud, když připomněl možnost vážít stanovení splátek, posečkání apod. Nejvyšší správní soud v této pasáži odůvodnění napadeného rozsudku spatřuje jen nanejvýš potřebnou snahu vnímat a posuzovat případ žalobce komplexně, a nikoli pomýlení krajského soudu ohledně fáze daňového řízení, jak se to snaží prezentovat stěžovatel. Posečkání (možnost rozložení do splátek) se skutečně pojí s placením daní, což je fáze následující po stanovení daně, již vydání posuzovaných zajišťovacích příkazů předchází. Racionální a zodpovědný správce daně však musí v každém okamžiku daňového řízení volit takový postup, který povede k efektivnímu výběru daně, ale zároveň je i povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (§ 1 odst. 2 a § 5 odst. 3 daňového řádu). Provádí-li řadu měsíců daňovou kontrolu směřující v závěrečné fázi ke konkrétnímu doměření daně, vytváří současně strategii, jak pomoci právních instrumentů, které mu poskytuje daňový řád, dovést řízení do zdárného konce. **Na půdorysu zjištění o chování a majetkové**

situaci daňového subjektu rovněž zvažuje, zda a jak je možné dosáhnout splnění povinnosti, již zakrátko hodlá stanovit. Nutně tedy vede i úvahy o tom, zda je daňový subjekt aktuálně schopen daň uhradit, případně zda nedostatek části prostředků může řešit institut posečkání, či bude daň již v okamžiku stanovení nejspíš nedobytná. Že budoucí daň převyšuje disponibilní finanční prostředky daňového subjektu, není samo o sobě důvodem pro masivní zajištění doprovázené týž den vydanými exekučními příkazy, po němž bezprostředně následuje nařízení exekuce [v tomto případě dokonce i nařízení prodeje nemovitých věcí (!), jehož následek v případě, že se později ukáže výchozí předpoklad mylným, tj. výklad zastávaný správcem daně co do merita bude překonán, zpravidla nebude už nikdy možné zcela napravit uvedením v předešlý stav].

[32] Účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale **zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmizela. Proto existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí.** Prognóza budoucího ekonomického vývoje musí být pochopitelně založena na racionální úvaze vycházející z individuálních okolností, zejména z dosavadních výsledků a způsobu hospodaření a dále i na rozumném a podloženém odhadu o ‚ochotě‘ subjektu dostát svým povinnostem. Významnou roli hraje i přesvědčivost právního názoru, jenž je základem pro doměření daně, s níž se pojí i míra neodvratnosti, že daň bude pravomocně stanovena daňovými orgány a případně i potvrzena správním soudem (k tomu viz níže). **Je-li přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba upřednostnit tuto variantu před okamžitým uspokojením s ekonomickou likvidací subjektu,** neboť ta s sebou nese řadu nepříznivých následků, které není těžké domyslet (propuštění zaměstnanců, výpadek dosud odváděných daní atd.). Součástí úvah o pravděpodobnosti dobrovolné úhrady daně nutně musí být i fakt, že výtěžek nucené dražby je obecně nižší než při volném prodeji majetku za tržní cenu.

[33] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že sama předpokládaná výše doměřené daně (114 milionů Kč) není ani spolu s domněnkou o rizikovosti obchodování s pohonnými hmotami způsobila v kontextu jiných skutečností, s nimiž byl správce daně obeznámen (ať již z tvrzení žalobce nebo z vlastní činnosti), založit důvodnou obavu budoucí nedobytnosti daně či značných obtíží s jejím vybráním. Daňové orgány navíc nepovažovaly za podstatné zohlednit, že žalobce je podnikající fyzickou osobou, a má tedy z tohoto důvodu podstatně snížené možnosti zatajení majetku a změna identity či struktury za účelem vyhýbání se daňovým povinnostem je pojmově vyloučena. Žalovaný

¹⁶ Byl jím správce daně.

ani v reakci na odvolací námitku ohledně právní podstaty daňového subjektu a jeho bezproblémové daňové historie nevysvětlil, proč tato skutečnost nemá podle jeho mínění pro úvahu o existenci obav z nesplnění daňové povinnosti žádný význam. V tomto rozsahu je tedy odůvodnění napadeného rozhodnutí nedostatečné. Na rozdíl od žalovaného má soud za to, že bezvadná mnohaletá daňová minulost žalobce spolu s bezproblémovou spoluprací se správcem daně během daňové kontroly, hladkým a včasným plněním uložené záznamní povinnosti atd. je indikátorem přístupu žalobce ke svým závazkům a plnění veřejnoprávních povinností. Proto by měla být součástí hodnocení rizika vyvedení aktiv za účelem zmaření vybrání budoucí daně. “

Na rozsudek NSS ve věci sp. zn. 2 Afs 239/2015 navázal rozsudek ve věci sp. zn. 10 Afs 33/2017 (MAJORITY PETROL)¹⁷, v němž se uvádí (zvýraznění v citaci provedli autoři článku):

„[19] (...) Z judikatury (kromě rozsudku právě citovaného¹⁸ viz např. i rozsudek NSS ve věci 1 Afs 335/2016) plyne, že k závěru o budoucí nedobytnosti či obtížné vymahatelnosti daně nepostačuje fakt, že daňový subjekt podniká s ‚rizikovou komoditou‘ (zde pohonné hmoty) a budoucí pravděpodobná daň převyšuje jeho majetek. Je pravda, že i k této otázce se stěžovatelka jak v žalobě, tak v kasační stížnosti vyjadřuje poměrně stručně; podstata její obrany je však solidní a spočívá v tom, že stěžovatelka dlouhodobě úspěšně podniká, dosud řádně plnila své daňové povinnosti, má rozsáhlý nemovitý majetek zahrnující i tři čerpací stanice. Správce daně v této věci nijak nepodcenil svou povinnost důkladně se zabývat stěžovatelčinými majetkovými poměry: podrobně rozebral strukturu jejích aktiv i pasiv, vypočetl všechny její nemovitosti co do druhu a výměry, ocenil její motorová vozidla, zjistil si stav na jejích běžných účtech. Důležité pak pro něj bylo, že stěžovatelčiny nemovitosti mají sice značnou hodnotu, ale jsou významně zatíženy zástavními právy. Krom toho je stěžovatelčín majetek z podstatné části (87 %) kryt cizími zdroji (převážně dlouhodobou půjčkou od společníka).

[20] Krajský soud se ztotožnil se správcem daně i v hodnocení stěžovatelčiny majetkové situace. Nesouhlasil sice s tím, že by personální propojení mezi stěžovatelkou a společností Rock Oil Praha zakládalo důvodné obavy ze stejného scénáře, který nastal u této společnosti (přerušeni komunikace se správcem daně, exekuce, konkurs), ale přesvědčilo jej to, že budoucí daňová povinnost o třetinu převyšuje stěžovatelčina aktiva a je desetinásobkem hodnoty aktiv snížených o cizí zdroje.

[21] NSS má přesto za to, že stěžovatelčina majetková situace nepředstavuje onen extrémní případ, ve kterém by bylo nutné postupovat tak razantně, jak to správce daně učinil nejen vlastními zajišťovacími příkazy, ale i dalším

postupem, který je popsán v kasační stížnosti (správce daně zablokoval stěžovatelčiny běžné účty; zajistil a odvezl její movitý majetek; zřídil zástavní právo na jejích nemovitostech a v některých případech už i nařídil konkrétní termíny dražeb; označil stěžovatelku za nespolehlivého plátce DPH, takže s ní třetí osoby odmítají obchodovat). **Správce daně nenaznačil ani nejmenší indicii o tom, že by stěžovatelka kdykoli v minulosti se správcem daně nespolečně pracovala, neplnila své daňové povinnosti nebo se k nim stavěla liknavě. Rovněž není z ničeho patrné, že by se stěžovatelka účelově zbavovala svého majetku, aby pak – až dojde na stanovení a placení daně – nebylo ‚z čeho brát‘. Soudu se proto jeví, že postup spočívající v rychlé exekuci stěžovatelčina majetku by správce daně mohl použít až v situaci, kdy by daň skutečně byla stanovena v předpokládané výši (což zatím není jisté). Možná by ale ani rychlé exekuce nebylo třeba: pokud společnost dobře hospodáří a dlouhodobě vytváří zisk, přichází v úvahu i posečkání daně, placení ve splátkách či za pomoci úvěru. “**

Z výše uvedených rozsudků je patrné, že součástí úvahy správce daně před vydáním zajišťovacího příkazu musí být i úvaha, zda je vzhledem k poměrům daňového subjektu nezbytné vůči němu razantní nástroj v podobě zajišťovacího příkazu vskutku použít. Tuto úvahu správce daně činí v rámci úvahy o pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daňové povinnosti. Hodnotí zejména povahu ekonomické činnosti daňového subjektu, schopnost jeho dlouhodobého ekonomického přežití a to, nakolik je vůbec potřeba zasahovat do majetkové podstaty daňového subjektu „předstíže“ a zda nepostačí případné invazivní metody (exekuční vymození) užít až po případném vyměření daně, tedy po definitivním postavení na jisto, že daňová povinnost dotýčný daňový subjekt vskutku stíhá.

4 Některé procesní aspekty

Rozsudek NSS ve věci sp. zn. 2 Afs 239/2015 (Petr Š.) je zajímavý a významný i z procesního hlediska. Je v něm řešena i otázka, jakou povahu má lhůta podle § 168 odst. 1 daňového řádu, jenž praví: „Pokud není vydáno rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu do 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno, zajišťovací příkaz se stává neúčinným; § 35 odst. 2 se nepoužije.“ V rozsudku se jasně říká, že tato lhůta je lhůtou „propadnou“ v tom smyslu, že její marné uplynutí již nejde v dalším řízení před správcem daně zhojit (zvýraznění v citaci provedli autoři článku):

„[50] Smysl extrémně krátké lhůty pro skončení odvolacího řízení, navíc s definitivními následky na účinky zajišťovacích příkazů, je podle Nejvyššího správního soudu zčásti takový, jak tvrdil stěžovatel¹⁹. V popředí stojí nutnost zkrátit období právní nejistoty daňového subjektu na minimum. Důvodnost odvolání má být posouzena

¹⁷ Viz rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2017, čj. 10 Afs 33/2017-44.

¹⁸ Rozsudek NSS čj. 2 Afs 239/2015-66.

¹⁹ Jím byl, jak již zmíněno, správce daně.

bezodkladně, zjevně bez většího doplňování podkladů, nepochybně i proto, aby se daňovému subjektu v rozumném čase otevřela cesta pro případný soudní přezkum. Lhůta zakotvená v § 168 odst. 1 daňového řádu je svou povahou propadnou procesní lhůtou, která má motivovat správce daně k urychlenému posouzení důvodnosti podaného odvolání s tím, že nečinnost vyvolá bez dalšího okamžitý efekt v podobě neúčinnosti zajišťovacího příkazu.

[51] V případě, že odvolací orgán lhůtu pro rozhodnutí dodrží a o odvolání včas rozhodne, je účel § 168 odst. 1 daňového řádu naplněn. Správní soud poté na základě žalobních bodů posoudí zákonnost rozhodnutí o zajištění, a pokud shledá, že zákonné podmínky pro zajištění daně nebyly dodrženy, je třeba, aby zrušil jak napadené rozhodnutí, tak i rozhodnutí I. stupně (zajišťovací příkaz). Takový procesní postup vystihuje specifickou podstatu institutu zajištění daně jakožto rozhodnutí předstížného a akčního, avšak velmi razantního, kde se rychlost vydání pojí s efektivitou. Není totiž možné akceptovat, aby správce daně měl po (minimálně) několika měsících soudního přezkumu možnost např. doplnit dalšími údaji původně nepřezkoumatelné rozhodnutí, a tím je (zpětně) konvalidovat. Takový výklad by umožnil daňové správě paušální vydávání rychlých zajišťovacích příkazů třeba i zcela bez odůvodnění, které by pouze stačilo v odvolacím řízení včas potvrdit. Takto by bylo dosaženo vždy a za všech skutkových okolností např. zajištění majetku každého daňového subjektu, kterému ještě ani nebyla stanovena daň, a to minimálně do doby jejího stanovení, avšak bez jakékoli reálné šance dosáhnout v co nejkratší době zrušení či omezení zajištění, bylo-li nezákonné.

[52] Standardní situace bude taková, že po vydání zajišťovacího příkazu a zamítnutí odvolání proti němu bude v mezidobí, než soud rozhodne o žalobě, daň stanovena nebo se stane splatnou, čímž zajištění dojde svého účelu, pozbude účinku a zajištěná částka se převede na úhradu daně (§ 168 odst. 4, 5 daňového řádu). Rozhodování soudu bude mít tedy již jen podobu retrospektivní kontroly zákonnosti, jehož projevem ve sféře daňového subjektu zasaženého nezákonným rozhodnutím nebo postupem daňové správy bude kromě nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně (zde v rovině placení daní, tj. podle § 254 odst. 2 daňového řádu) otevření cesty k náhradě škody podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád). Úrok přiznaný podle citovaného ustanovení daňového řádu se započítává na přiznanou náhradu škody nebo přiznané zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou daňovému subjektu (§ 254 odst. 6 daňového řádu). Přepjatkem se

zajištěná částka stane pouze do té výše, ohledně níž ke stanovení daně nedošlo, případně neuplynul den její splatnosti. Nezřídka již kompenzace vzniklé újmy nebo navrácení v předešlý stav nebudou možné (např. došlo k exekuci prodejem nemovité věci, byly zpřetrhány obchodní vazby vinou nedodržení splatnosti závazků kvůli blokaci peněz na účtu apod.). Proto by jakákoli dodatečná náprava pochybení správce daně při rozhodování o zajištění nemohla adresátovi zajišťovacího příkazu prospět.

[53] Nejvyšší správní soud považoval za nutné vyjavit svůj pohled na tuto problematiku, neboť jde o otázku důležitou pro správní praxi. Správní soudy považují institut zajištění daně za potřebný a plně respektují jeho užití v situacích, pro jaké jej zákonodárce včlenil do právního řádu. Postihlo-li však zajištění daňový subjekt neprávem, je třeba zachovat možnost obrany (primárně takovou, která připouští návrat do původního stavu), potažmo umožnit náhradu vzniklé újmy. Soud si je vědom, že každé jednotlivé využití institutu zajištění bude vyžadovat od správce daně velmi dobrou přípravu a propracovanou procesní strategii, včetně přesného načasování tak, aby měl včas shromážděn dostatek podložených argumentů, a zároveň nepropásl vhodný okamžik a váháním nezapříčinil vzdálení postižitelného majetku z dosahu daňové správy. S ohledem na dopady zajištění budoucí daňové povinnosti na adresáty správy daní však nejde o požadavky nelegitimní či přemrštěné.

[54] Právní úprava zajištění daně je vůči daňové správě velmi přísná, neboť jde v zásadě o rozhodování, na jeden pokus. To však není u institutů předstížné povahy v rámci celého právního řádu nijak ojedinělé (srov. podmínky pro uvalení vazby v trestním řízení). Lhůta pro vyřízení odvolání je vydáním rozhodnutí definitivně zkonsumována a po skončení soudního přezkumu již znovu neběží, takže úvahy o jejím stavění (či přetržení) po dobu řízení před soudem jsou zcela bezpředmětné. Daňový řád ani soudní řád správní ostatně neobsahují žádné ustanovení, z něhož by to bylo možné dovodit (§ 148 daňového řádu se týká lhůt pro stanovení daně a § 41 s. ř. s. lhůty pro zánik práva ve věcech daní).

[55] V případě, že soud shledá, že nebyly splněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, zruší v zájmu právní jistoty účastníků jak rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, tak zajišťovací příkaz samotný. Správce daně může v případě, že podá kasační stížnost, požádat o přiznání odkladného účinku, jinak je povinen zajištěné prostředky neprodleně uvolnit. “

Snahy daňové správy výše uvedený právní názor zlehčit byly definitivně zhaceny navazujícími rozsudky NSS ve věcech sp. zn. 5 Afs 83/2017²⁰ (HOPR TRADE) a 4 Afs 261/2017²¹ (EUROBIT GROUP).

²⁰ Viz rozsudek NSS ze dne 29. 11. 2017, čj. 5 Afs 83/2017-76, bod 37. Uvedený rozsudek je mimořádně důležitý i v dalším ohledu, a sice v tom, že je v něm jasně a jednoznačně řečeno, a je to ostatně zcela logické, neb to plyne z podstaty právního institutu prekluze, že správce daně se musí při vydávání zajišťovacího příkazu zabývat také tím, zda daňová povinnost, která má být zajištěna, není prekludována; viz body 27 až 31 rozsudku.

Ještě jeden rozsudek k procesním aspektům zajišťovacích příkazů je vhodné zmínit – a sice ten, který se zabývá návazností zajišťovacího příkazu a následného platebního výměru, jímž je vyměřena daň zajištěná oním zajišťovacím příkazem. Problém se týkal § 168 odst. 4 daňového řádu, který praví (zvýraznění v citaci provedli autoři článku): „Dojde-li ke stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu **stanovena**, je tato daň splatná ke dni jejího **stanovení**. Tímto dnem zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně. Pokud tak vznikl vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku.“ Ve věci sp. zn. 6 Afs 399/2017²² (AB CHEMITRANS) dospěl NSS k závěru, že penále z daně, která byla ještě před stanovením zajištěna zajišťovacím příkazem, je podle § 251 odst. 3 ve spojení s § 168 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 30. 6. 2017, splatné a tedy i vymahatelné až poté, co dodatečný platební výměr, kterým byla daňovému subjektu uložena povinnost uhradit toto penále, nabude právní moci. Před tímto okamžikem nelze exekuční příkaz na takové penále vydat. Právní názor NSS se opírá o výklad pojmu „stanovení“ daně, jímž je nutno rozumět její pravomocné vyměření.²³ NSS odůvodnil své rozhodnutí mimo jiné zákazem nerovného zacházení s daňovými subjekty. V bodě 27 rozsudku uvedl: „Nelze navíc přehlížet, že v důsledku přístupu zaujatého krajským soudem by bylo se dvěma skupinami daňových subjektů zacházeno rozdílně, a to bez jakéhokoli přijatelného důvodu. Plátcům, jimž byla daň stanovena bez předchozího zajištění, by povinnost zaplatit vyměřenou (doměřenou) daň včetně příslušenství vznikla až po právní moci platebního výměru, tedy v době, kdy by již výše daňové povinnosti byla – alespoň v rámci konkrétního daňového řízení – nezměnitelná. Na druhou stranu, pokud by správce daně vydal ještě před stanovením daně zajišťovací příkaz, který je sám o sobě poměrně závažným zásahem do práv daňového subjektu, hrozil by nucený výkon rozhodnutí ještě předtím, než by daňová povinnost byla s konečnou platností stanovena v odvolacím řízení. To by však bylo porušením zásady rovného zacházení, neboť vydání či nevydání zajišťovacího příkazu před samotným stanovením daňové povinnosti nelze v žádném případě považovat za kritérium, na jehož základě by bylo možné k daňovým subjektům přistupovat rozdílně.“

K procesním aspektům zajišťovacích příkazů je vhodné závěrem doplnit, že po dobu řízení před správními soudy lze jejich „drtivé“ účinky v rovině exekuční zmírnit vydáním předběžných opatření, která správci daně zejména

zakážou provádění exekucí vydaných zajišťovacích příkazů, případně daňovému subjektu umožní pod kuratelou správce daně nadále provozovat ekonomickou činnost.²⁴

5 Závěr

Přehled judikatury k zajišťovacím příkazům podaný v tomto textu není jistě ani náznakem vyčerpávající. K dnešnímu dni lze nalézt v příslušných databázích několik desítek rozhodnutí NSS na dané téma, o rozhodnutích krajských soudů nemluvě. I z toho, co jsme v předchozím textu zmínili, je však patrné, že „judikaturní kampaň“, která začala rozhodnutím rozšířeného senátu z konce roku 2009 a po několikaletém spánku se rozběhla velmi intenzivním způsobem v posledních zhruba pěti letech, dosáhla v podstatných ohledech cílů, pro které bylo správní soudnictví zřízeno. Vymezila správci daně prostor, v němž se může v mezích zákona pohybovat, a dala všem aktérům vcelku zřetelný signál, za jakých podmínek jsou zajišťovací příkazy v souladu se zákonem, a za jakých nikoli. Škoda jen, že soudní ochranu není správní soudnictví schopno za současných podmínek poskytovat v podstatně kratších lhůtách. Právě u zajišťovacích příkazů platí více než leckde jinde, že čas jsou peníze, a někdy nejen ony – podnikatelům v souvislosti s nimi jde nezřídka o ekonomický život.

Rozebíraná rozhodnutí ukazují i mnoho praktických dopadů na fungování daňových subjektů. V první řadě to, že zajišťovací příkaz je hrozba, která nad podnikateli visí, nemusí na ně nikdy dopadnout, ale pokud dopadne, má či může mít účinky vskutku zničující. Je třeba, aby s touto eventualitou počítali a byli na ni připraveni. Vydání a okamžitá exekuce zajišťovacího příkazu znamenají často konec dosavadního toku ekonomických hodnot v rámci daňového subjektu – jsou postiženy účty u bank, nezřídka proběhne exekuce movitých věcí. Ze dne na den přestanou být k dispozici finanční prostředky na platy zaměstnanců a běžné provozní a obchodní výdaje. To zastaví výrobu či nákup a prodej zboží. Obrana proti zajišťovacímu příkazu musí být extrémně rychlá a mířící mnoha směry. V první řadě to vyžaduje dobrou právní či daňově poradenskou asistenci, aby byly využity všechny prostředky soudní i mimosoudní ochrany a účinně komunikováno se správcem daně. Dále je třeba zajistit alespoň základní prostředky na provoz či přinejmenším prosté ekonomické přežití daňového subjektu. A samozřejmě komunikovat problém relevantním subjektům, a to způsobem pokud možno co nejvíce zmírňujícím devastující účinky zajišťovacích

²¹ Viz rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2018, čj. 4 Afs 261/2017-55, body 17–24. V nich je důkladně a komplexně vypořádána konkurující argumentace správce daně, a to včetně rozboru dostupné prejudikatury, která podle názoru správce daně byla v rozporu s rozsudkem ve věci sp. zn. 2 Afs 239/2015.

²² Viz rozsudek NSS ze dne 14. 3. 2018, čj. 6 Afs 399/2017-26, č. 3735/2018 Sb. NSS.

²³ Viz body 18 až 26 rozsudku NSS čj. 6 Afs 399/2017-26.

²⁴ Více k tomu v usnesení NSS ze dne 20. 10. 2016, čj. 2 Afs 108/2016-96, a v článku: ŠIMKA, Karel. Dnes (ještě) neumírej! Aneb kdy má firma postižená daňovým zajišťovacím příkazem mít naději na ekonomické „přežití“ do konce sporu o zákonost takového příkazu? *E-PRAVO Digital: sekce Judikatura* [online]. 2016, 2016(11–12) [cit. 2018-08-01]. ISSN 1213-189X.

příkazů na důvěryhodnost daňového subjektu, zejména v očích jeho obchodních partnerů a věřitelů. Na to vše je třeba myslet předem a mít připraven plán, jak rychle a účinně reagovat.

„Judikaturní kampaň“ ohledně zajišťovacích příkazů dala i určité podněty *de lege ferenda*. Bylo by zřejmě vhodné precizně přímo v zákoně upravit cosi jako kuratelů nad daňovým

subjektem, u něhož hrozí budoucí doměření vysoké daňové povinnosti spojené s možnými problémy při jejím uhrazení, jenž však je ekonomicky zdravý a má rozumné šance přestát i tuto nepříjemnou peripetii. Dále by bylo vhodné promyslet, zda stávající instituty soudní ochrany před zajišťovacími příkazy jsou schopny poskytovat ochranu v reálném čase a dostatečně razantním způsobem.²⁵ To je však úkol pro jiné osoby než autory tohoto článku.

INZERCE



1ST INTERNATIONAL
IFA CZECH BRANCH
**TRANSFER PRICING
CONFERENCE**

PRAGUE, 16. 10. 2018

 IFA CZECH REPUBLIC /
International Fiscal Association



www.kdpcr.cz/ifa2018

²⁵ V rozsudku NSS ze dne 6. 4. 2017, čj. 1 Afs 4/2017-40 (KM PLUS), č. 3564/2017 Sb. NSS, bylo z dobrých důvodů vysloveno, že soudně se nelze za situace, kdy bylo proti daňovému subjektu vydáno vícero zajišťovacích příkazů, zásahovou žalobou domáhat jejich exekutivního nevydání. Takový typ žaloby nelze v dané situaci použít, neboť bránit se lze jen žalobami podle § 65 a násl. s. ř. s. směřujícími proti dotyčným zajišťovacím příkazům, případně příkazům exekutivním. Stěžovatelce však vadil v dané věci jakýsi „kobercový nálet“ zajišťovacích příkazů, který ve svém celku měl ochromit její podnikání. Proti tomu však současná úprava správního soudnictví žádný ideální prostředek ochrany neposkytuje; bránit se lze v průběhu řízení o žalobách podle § 65 a násl. s. ř. s. jen návrhem na vydání předběžného opatření (viz výše).

Jak na to, když zákon mlčí

JUDr. David Bauer¹



S účinností od 1. 1. 2016 je v zákonu o účetnictví² provedena kategorizace účetních jednotek na mikro účetní jednotky, malé účetní jednotky, střední účetní jednotky a velké účetní jednotky. Kritérii jsou zde aktiva celkem, roční úhrn čistého obrátu a průměrný počet zaměstnanců.³ Zákon dále rozlišuje různý stupeň povinností pro zmíněné kategorie účetních jednotek⁴, ať už se týkají účetní závěrky, povinnosti jejího ověření auditorem nebo rozsahu povinností při jejím zveřejňování. V § 1e odst. 1 ZoÚ je stanoveno pravidlo pro nově vznikající účetní jednotky, které mají povinnost postupovat podle právní úpravy pro takovou kategorii, podle toho, jaký je předpoklad splnění zákonných kritérií k rozvahovému dni prvního účetního období. Zákon tak předpokládá kvalifikovanou úvahu (odhad) ekonomické činnosti účetní jednotky již při zahájení její činnosti, resp. při jejím vzniku, a spojuje s tímto odhadem též konkrétní právní důsledky. V § 1e odst. 2 ZoÚ je ještě stanoveno pravidlo pro případ, že účetní jednotka ve dvou po sobě následujících účetních obdobích⁵ buď překročí, nebo naopak nedosáhne kritérií pro danou kategorii, do které je zařazena. V takovém případě se účetní jednotka od následujícího účetního období řídí pravidly pro kategorii účetních jednotek, jejíž kritéria v předchozích dvou účetních obdobích splnila.

V praxi však vyvstala otázka, jak postupovat v případě, kdy dojde k fúzi mikro účetní jednotky s jednou či více účetními jednotkami, které jsou velkými nebo středními účetními jednotkami a nástupnickou společností je právě mikro účetní jednotka. Uváděný případ není v zákonu o účetnictví výslovně řešen a s takovým přístupem nepracuje ani směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. 6. 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení

směrnice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS. Bez dalšího by tak bylo možné dojít k chybnému závěru, že pokud zákon o účetnictví mlčí, nestanoví žádné pravidlo pro uvedený případ. Z tohoto závěru by potom bylo možné chybně dovodit, že nástupnická společnost (účetní jednotka) se řídí pravidly pro kategorii mikro účetních jednotek a že změnit tuto kategorii může až po uplynutí dvou účetních období, ve kterých kritéria mikro účetní jednotky překročí. S takovýmto závěrem však nelze souhlasit.

V prvé řadě jsem názoru, že takovýto výklad odporuje účelovosti a bezrozpornosti práva jako normativního systému, který je mimo jiné vytvářen tak, aby bezdůvodně nezvýhodňoval ani neznevýhodňoval jedny před druhými⁶. V tomto kontextu by bylo rozporné, abychom účetním jednotkám výkladem zároveň umožňovali a zároveň neumožňovali, resp. zároveň nařizovali a zároveň nenařizovali provést kategorizaci účetní jednotky již k okamžiku počátku její činnosti na základě kvalifikované úvahy o předpokládané ekonomické činnosti, ať už je tento okamžik spojen se založením, či nikoli.

Další rozměr získává interpretace zákona v okamžiku, kdy připustíme účelové jednání účetní jednotky, která by chtěla zdánlivého mlčení zákona využít a obejít tak povinnosti stanovené zákonem pro vyšší kategorie účetních jednotek, např. tím, že by prováděla pravidelnou každoroční fúzi s nově založenou společností. Takovýto závěr je zjevně absurdní a je nezbytné jej též odmítnout.

Současně nelze souhlasit s názorem, že daná situace umožňuje účetním jednotkám obcházet povinnosti stanovené zákonem o účetnictví středním a velkým účetním jednotkám. V tomto případě nelze pominout § 555 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, nicméně zákon o účetnictví obsahuje speciální úpravu zákazu obcházení zákona. Právě pro takovéto

¹ Autor se posledních 17 let věnuje tvorbě právních předpisů v oblasti účetnictví. Článek vznikl ve spolupráci s kolegy z odboru Regulace a metodika účetnictví Ministerstva financí.

² Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“ nebo „ZoÚ“).

³ Blíže viz § 1b až 1e ZoÚ.

⁴ Pro účely článku není reflektována kategorizace skupin účetních jednotek, kterou zákon o účetnictví též upravuje.

⁵ Výslovně v zákonu uvedeny dva po sobě následující rozvahové dny řádných účetních závěrek.

⁶ V podrobnostech srovnej např.: KNAPP, V. Teorie práva. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 1995, s. 22.

případy je v § 8 odst. 2 ZoÚ zakotvena zásada správnosti. Vedení účetnictví, vč. všech jeho výstupů, lze považovat za správné, pokud účetní jednotka postupuje v souladu se zákonem o účetnictví i s ostatními právními předpisy a neobchází jejich účel. Jak již bylo naznačeno výše, účelem kategorizace účetních jednotek podle § 1a až 1c ZoÚ je stanovení odpovídajících souvisejících povinností v ostatních částech zákona o účetnictví, příp. v právních předpisech, které s oblastí účetnictví přímo souvisejí. Plnění odpovídajících povinností je zákonem předpokládáno již od okamžiku vzniku účetní jednotky, resp. od okamžiku zahájení její činnosti. Pokud tedy výše uvedená povinnost platí pro nově vzniklou účetní jednotku nebo účetní jednotku zahajující svoji činnost, tím spíše je předpokládána u účetních jednotek, které se účastní na přeměně obchodní společnosti nebo družstva. Tyto účetní jednotky mají zpravidla k dispozici informace nezbytné pro kategorizaci účetní jednotky podle § 1a až 1c ZoÚ po provedené přeměně přímo z účetních závěrek za minulá účetní období.

Jelikož § 1e odst. 1 ZoÚ skutečně případ fúze výslovně neupravuje, je nezbytné provést výklad zákona a jeho ustanovení v dané věci interpretovat. Ratio legis zákona o účetnictví, které je obsaženo i v jeho ustanovení § 1e odst. 1, je nepochybné. Účetní jednotka má být „správně“ kategorizována již od okamžiku svého vzniku, resp. od okamžiku zahájení své činnosti. Za použití argumentu – *argumentum a fortiori* – *a maiori ad minus* (od většího k menšímu) tudíž lze dojít k závěru, že pokud taková povinnost „správně“ kategorizace platí pro účetní jednotky nově vzniklé nebo zahajující svoji činnost a které nemají k dispozici účetní závěrky za předcházející účetní období, tím spíše platí pro účetní jednotky zúčastněné na přeměně, které takovýmito účetními závěrkami zpravidla disponují.

Skutečnost, že nástupnickou účetní jednotkou je účetní jednotka původně kategorizovaná jako mikro účetní jednotka, je v kontextu výše uvedeného nezbytné vnímat jako zjevně pouze formální hledisko, které nemá a ani nemůže

mít vliv na zařazení přeměnou vzniklé účetní jednotky do příslušné kategorie ve smyslu § 1b a 1e odst. 1 ZoÚ. V případě zařazení účetní jednotky do nesprávné velikostní kategorie může dojít k řadě nesprávností při vedení účetnictví, sestavení účetní závěrky, jejím ověření auditorem a zveřejnění ve Sbírce listin. Ve výše nastíněném případě je sice nástupnickou účetní jednotkou při fúzi velké nebo střední účetní jednotky s mikro účetní jednotkou právě tato mikro účetní jednotka, nicméně to nic nemění na skutečnosti, že v jejím případě je více než důvodné předpokládat, že splní podmínky pro zařazení do vyšší kategorie k nejbližšímu rozvahovému dni. Proto je nezbytné i u této účetní jednotky postupovat v souladu s výše uvedeným *ratio legis* a takováto účetní jednotka postupuje podle právní úpravy pro takovou kategorii, u níž lze důvodně předpokládat, že splní její podmínky k následujícímu (nejbližšímu) rozvahovému dni. Opačný výklad by byl v rozporu s *ratio legis*, mohl by naplňovat znaky obcházení zákona, a proto je nezbytné jej odmítnout.

Závěrem pouze považuji za vhodné konstatovat dnes snad již obecnou pravdu, že „mezery v právu“ neexistují. Může se vyskytnout případ, pro který nemusí být stanovena výslovná úprava právním předpisem, tzv. „mezera v zákonu“. Interpretace právních předpisů však nabízí dostatečné nástroje pro nalezení normy (pravidla) pro adresáty povinností, v daném případě pro účetní jednotky. Zároveň přiznávám, že jsem před mnoha lety plédoval k vypuštění § 8 odst. 2 ze ZoÚ pro jeho občasně zneužívání kontrolními orgány. Dnes v kontextu výše uvedeného jsem rád, že jsem svůj názor nedokázal proti „starším a zkušenějším účetním legislativcům“ prosadit.

Poznámka redakce: Odkaz na dotaz Komory auditorů České republiky i odpověď Ministerstva financí související s problematikou diskutovanou v článku lze nalézt na stránkách Komory daňových poradců České republiky (www.kdpcr.cz) v článku v aktualitách zveřejněném dne 25. 5. 2018 s názvem „Stanovisko MF ČR k určení kategorie nástupnické účetní jednotky po přeměně“.

Opravy základu daně v případě nezaplacení ceny

Ing. Stanislav Kryl
daňový poradce č. 3353

Ing. Romana Klímová
daňový poradce č. 4010

Dne 23. 11. 2017 zveřejnil Soudní dvůr Evropské unie (dále také „SDEU“) rozsudek ve věci C-246/16 Enzo Di Maura, ve kterém uceleně vyložil ustanovení čl. 90 Směrnice¹, které se týká opravy základu daně, zejména nezaplacení ceny.² Ačkoliv rozsudek nepřináší zásadní změny, neboť ve své podstatě potvrzuje a shrnuje již dříve učiněné závěry SDEU, je dobrým důvodem pro zamyšlení nad tím, zda česká úprava pro opravy základu daně v případě nezaplacení ceny je v souladu s právem EU.

1 Evropská právní úprava pro opravy základu daně

1.1 Základ daně

Základ daně je upraven v čl. 73 Směrnice³, dle kterého: „Základ daně zahrnuje vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby...“

Výkladem čl. 73 Směrnice se opakovaně zabýval SDEU. Dle jeho ustálené judikatury⁴: „Základ daně při dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu je tvořen protiplněním skutečně získaným za takové dodání zboží či poskytnutí služby osobou povinnou k dani. Toto protiplnění je tedy subjektivně určenou hodnotou, tj. **hodnotou skutečně obdrženu**, a nikoli hodnotou určenou podle objektivních kritérií.“

Soudní dvůr Evropské unie rovněž uvedl⁵, že: „Ustanovení čl. 73 Směrnice je výrazem základní zásady Směrnice, podle níž je základ daně tvořen **skutečně přijatým protiplněním** a jejímž důsledkem je, že daňový orgán nemůže vybrat částku DPH převyšující částku, která by byla samotné osobě povinné k dani z tohoto titulu zaplacená.“



Ze samotného ustanovení čl. 73 Směrnice i z výše citovaných výkladů SDEU jasně vyplývá, že základ daně musí odpovídat výši protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel **skutečně obdrží**.

Tento závěr je plně v souladu se zásadou daňové neutrality, která je další ze základních zásad DPH. Zásada daňové neutrality mimo jiné znamená, že DPH je zatížen pouze konečný spotřebitel (tj. systém DPH má osoby povinné k dani, jejichž podnikatelská činnost slouží k uskutečňování zdanitelných plnění, zbavit zátěže DPH)⁶. Tato zásada by byla narušena, kdyby plátece daně musel daň uhradit správci daně, aniž by ji sám obdržel od svého odběratele.

1.2 Oprava základu daně

Vznik daňové povinnosti však není vázán na okamžik úhrady protiplnění, ale na okamžik dodání zboží nebo poskytnutí služby.⁶ Poskytovatel plnění tedy zpravidla odvádí daň z hodnoty dohodnutého protiplnění, aniž by bylo jisté, že toto protiplnění skutečně obdrží.

Aby byla dodržena základní zásada DPH, že základ daně tvoří skutečně přijaté protiplnění, je tedy nezbytné, aby Směrnice obsahovala mechanismus opravy pro případy, kdy výše dohodnutého protiplnění, z něhož byla daň odvedena, bude nakonec odlišná od výše protiplnění, které dodavatel ve skutečnosti obdrží.

Tento mechanismus je ve Směrnici obsažen v čl. 90 odst. 1, který stanoví, že: „*Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypořádáno, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění plnění, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.*“

K výkladu ustanovení čl. 90 odst. 1 Směrnice SDEU uvedl, že: „V souladu se zásadou, že základ daně tvoří

¹ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „Směrnice“).

² Někdy je tato situace nazývána anglicky „bad debt relief“.

³ Například rozsudek SDEU C-412/03 Hotel Scandic Gasaback, bod 28.

⁴ Rozsudek SDEU C-330/95 Goldsmiths (Jewellers) Ltd, bod 15.

⁵ Rozsudek SDEU C-204/13 Malburg, bod 41.

⁶ Článek 63 Směrnice.

skutečně přijaté protiplnění, čl. 90 odst. 1 Směrnice definuje případy, ve kterých jsou členské státy povinny zajistit, že bude příslušným způsobem snížen základ daně, a to za podmínek, které si stanoví členské státy samy. Daně ustanovení Směrnice tedy požaduje, aby členské státy snížily základ daně a následně i částku DPH, která má být zaplacená osobou povinnou k dani kdykoliv, když poté, co proběhne daná transakce, osoba povinná k dani neobdrží část nebo celé protiplnění.“⁷

Soudní dvůr Evropské unie rovněž rozhodl, že povinnost snížit základ daně v případech vyjmenovaných v čl. 90 odst. 1 Směrnice je dostatečně přesná a bezpodmínečná a ustanovení čl. 90 odst. 1 Směrnice je tedy přímo účinné.⁸

1.3 Možnost odchýlit se od povinnosti opravy základu daně

Směrnice dále v čl. 90 odst. 2 stanoví, že: „Členské státy se mohou odchýlit od odstavce 1 v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny.“

Výklad čl. 90 odst. 2, a tím i podmínek, za kterých se členské státy mohou odchýlit od opravy základu daně, byl předmětem několika rozsudků SDEU, zejména rozsudků C-330/95 Goldsmiths a C-337/13 Almos Agrárkülkereskedelmi Kft. Své závěry publikované v těchto rozsudcích SDEU zrekapituloval a částečně doplnil právě v nedávném rozsudku C-246/16 Enzo Di Maura, čímž členským státům poskytl poměrně ucelený návod, jak ustanovení čl. 90 odst. 2 Směrnice vykládat.

a) Předmět odchylky od opravy základu daně v případě nezaplacení ceny

Důvody, proč Směrnice umožňuje členským státům odchýlit se od povinnosti opravy základu daně, se SDEU zabýval v rozsudku C-337/13 Almos Agrárkülkereskedelmi Kft. Soudní dvůr Evropské unie v bodě 25 tohoto rozsudku vysvětlil, že zákonodárce umožnil členským státům odchýlit se od opravy základu daně právě v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny, neboť pouze v tomto případě existuje nejistota, že se pohledávka nestane ve skutečnosti definitivně nedobytnou. Jinak řečeno, stále existuje možnost, že pohledávka bude nakonec uhrazena.

„Pokud totiž dojde k celkovému nebo částečnému nezaplacení kupní ceny a nedojde k odstoupení od smlouvy nebo jejímu zrušení, má kupující nadále povinnost sjednatou cenu zaplatit a prodávající, i když již není vlastníkem zboží, v zásadě nadále disponuje pohledávkou, jejíhož zaplacení se může domáhat před soudem. Jelikož však již nelze vyloučit, že se taková pohledávka nestane ve skutečnosti definitivně nedobytnou, rozhodl se unijní zákonodárce ponechat každému členskému státu možnost určit,

zda v případě nezaplacení kupní ceny, které samo o sobě na rozdíl od odstoupení od smlouvy nebo jejího zrušení nemá za následek obnovení původního stavu, vznikne nárok na přiměřené snížení základu daně za podmínek, které stanoví, nebo zda v takovém případě nebude takové snížení možné.“

Z citované části rozsudku vyplývá, že SDEU odlišuje (částečně) zaniklé pohledávky od nezaplacených pohledávek a vysvětluje, jaký je mezi nimi rozdíl. V případě zániku části nebo celé pohledávky nemá věřitel nárok na zaplacení a svých peněz se nemůže domáhat ani soudně. Nejistota, že se pohledávka nestane ve skutečnosti definitivně nedobytnou, tedy není (tj. pohledávka se již stala definitivně nedobytnou), a proto není možné bránit opravě základu daně, neboť článek 90 odst. 1 (který je přímo účinný) jasně ukládá povinnost opravu základu daně provést.

Naproti tomu (částečně) nezaplacená pohledávka stále existuje, jejího zaplacení se může věřitel soudně domáhat, a nelze tedy vyloučit, že pohledávka bude uhrazena. Pouze v tomto druhém případě tedy existuje nejistota, že se pohledávka nestane ve skutečnosti definitivně nedobytnou (tj. stále existuje reálná možnost, že pohledávka uhrazena bude), a jsou tedy naplněny podmínky, z důvodu kterých zákonodárce umožnil členským státům odchýlit se od povinnosti opravy základu daně na základě čl. 90 odst. 2 Směrnice.

b) Odchylna od povinnosti opravy základu daně musí být odůvodněná

V rozsudku C-330/95 Goldsmiths SDEU dovozuje, že pokud se členský stát hodlá na základě čl. 90 odst. 2 Směrnice odchýlit od čl. 90 odst. 1 Směrnice, musí tento svůj úmysl řádně odůvodnit. Soudní dvůr Evropské unie v bodě 18 tohoto rozsudku konkrétně uvádí, že: „Tato možnost odchylky, která je striktně omezena na případy celkového nebo částečného nezaplacení, vychází z předpokladu, že nezaplacení protihodnoty může být za určitých okolností a z důvodu právní situace v dotčeném členském státě obtížné ověřit nebo může být jen dočasné. Z toho plyne, že uplatnění možnosti takové odchylky musí být odůvodněné, tak aby opatření přijatá členskými státy za účelem jejího provedení nezmařila cíl daňové harmonizace sledovaný Směrnicí.“

V případě rozsudku C-330/95 Goldsmiths šlo o to, že britská úprava umožňovala provést opravu základu daně pouze tehdy, pokud úplata byla sjednána v penězích. Pokud byla sjednána naturální úplata, oprava nebyla možná. Soudní dvůr Evropské unie uvedl, že odchylka od povinnosti opravy základu daně z důvodu, že úplata byla sjednána v nepeněžitě formě, není odůvodněná, a proto není v souladu s právem EU.

⁷ Rozsudek SDEU C-330/95 Goldsmiths, bod 16.

⁸ Rozsudek SDEU C-337/13 Almos Agrárkülkereskedelmi Kft, bod 34.

Soudní dvůr Evropské unie přímo nespecifikuje náležitosti, jaké by odůvodnění mělo splňovat, aby bylo dostatečné pro uplatnění odchylky od povinnosti provést opravu základu daně dle ustanovení čl. 90 odst. 1 Směrnice. Z kontextu lze nicméně dovodit, že členský stát by měl:

- Vymežit případy, ve kterých se od povinnosti opravy základu daně odchyluje.
- Zdůvodnit, proč v daných případech existuje nejistota, že se pohledávky nestanou definitivně nedobytné (tj. že stále existuje reálná šance, že budou uhrazeny).
- Stanovit okamžik, ve kterém bude oprava základu daně provedena. Z podstaty věci vyplývá, že tímto okamžikem by měl být okamžik, kdy nejistota, že se pohledávka nestane definitivně nedobytnou, a tedy i důvod pro odchýlení od povinnosti opravy základu daně, se významně sníží, resp. pomine úplně (tj. bude zjevné, že pohledávka uhrazena nebude).

c) Opravu základu daně nelze zcela vyloučit

V rozsudku C-246/16 Enzo Di Maura SDEU navázal na své dřívější závěry citované výše a potvrdil, že ustanovení čl. 90 odst. 2 Směrnice neumožňuje členským státům opravu základu daně zcela vyloučit.

Tento závěr SDEU zdůvodňuje v bodech 21 až 23 rozsudku tak, že: „Z ustálené judikatury SDEU plyne, že výjimky je třeba vykládat restriktivně. Ze samotného znění čl. 90 odst. 2 Směrnice přitom plyne, že členské státy sice dostaly možnost odchýlit se od opravy základu daně stanovené v prvním pododstavci, avšak unijní normotvůrce jim neumožnil tuto opravu vyloučit zcela.

I když je totiž relevantní, aby se členské státy mohly vypořádat s nejistotou konečné povahy nezaplacení faktury, taková možnost odchylky nemůže přesahovat rámec této nejistoty, zejména pak do té míry, že by se týkala toho, že by bylo možné snížení základu daně v případě nezaplacení neprovést.

Připuštění možnosti členských států vyloučit jakékoliv snížení základu DPH by ostatně bylo v rozporu se zásadou neutrality DPH, z níž plyne zejména to, že podnik jako výběrčího daně na účet státu je třeba v plné míře osvobodit od konečného zatížení daní z přidané hodnoty, která byla nebo má být zaplacená v rámci jeho hospodářské činnosti, která sama podléhá DPH.“

d) Odůvodněnost odchylky od opravy základu daně

V závěrečné části rozsudku C-246/16 Enzo Di Maura se SDEU v obecné rovině zabýval tím, po jakou dobu je odchylka od opravy základu daně na základě čl. 90 odst. 2 Směrnice ještě odůvodněná.

Soudní dvůr Evropské unie nejprve v bodě 25 rozsudku připomíná, že: „Podle zásady proporcionality, která patří mezi obecné zásady unijního práva, musí být prostředky použité k provedení Směrnice s to uskutečnit cíle sledované touto právní úpravou a nesmí překročit rámec toho, co je nezbytné k jejich dosažení.“

K cíli sledovanému ustanovením čl. 90 odst. 2 Směrnice SDEU v bodech 26 a 27 rozsudku uvádí, že: „Předmětem odchylky od práva na snížení základu daně ustanovené v čl. 90 odst. 2 Směrnice je zohlednit nejistotu konečné povahy nezaplacení faktury.“

Soudní dvůr Evropské unie v bodě 27 dále naznačuje, že odklad opravy základu daně až do okamžiku, kdy se pohledávka stane s konečnou platností nevymahatelnou, může být v rozporu se zásadou proporcionality a navrhuje členským státům vhodnější způsob, jakým by bylo možné cíle sledovaného čl. 90 odst. 2 Směrnice rovněž dosáhnout.

„Tato nejistota je zjevně zohledněna tím, že osoba povinná k dani nemá nárok na snížení základu daně dříve, než se pohledávka stane s konečnou platností nevymahatelnou. Je ale nutno konstatovat, že stejného cíle by mohlo být dosaženo tím, že by ke snížení došlo, jakmile by osoba povinná k dani konstatovala, že její pohledávka s dostatečnou mírou pravděpodobnosti zůstane neuhradena, s tím, že v případě, že by přesto nakonec došlo k zaplacení, by se základ daně upravil. Vnitrostátním orgánům by tedy příslušelo, aby v souladu se zásadou proporcionality a s možností přezkumu soudem určily na základě zvláštností použitelného vnitrostátního práva důkazy o pravděpodobném dlouhodobějším nezaplacení, které by osoba povinná k dani musela předložit. Tento způsob by mohl zamýšleného cíle dosáhnout stejně účinně, avšak současně by méně omezoval osobu povinnou k dani, která výběrem DPH na účet státu zajišťuje její předběžné financování.“

V případě Di Maura odpovídal SDEU na konkrétní otázku, zda Itálie může podmínit snížení základu DPH v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny neúspěšností úpadkového řízení, pokud takové řízení může trvat více než deset let. Soudní dvůr Evropské unie v bodě 28 rozsudku uvedl, že taková úprava může mít za následek znevýhodnění italských podniků oproti konkurentům z jiných členských států, a zjevně tak může ohrozit cíle daňové harmonizace sledované Směrnicí.

Na základě provedené analýzy SDEU nemohl rozhodnout jinak, než že: „Členský stát nemůže podmínit snížení základu daně DPH neúspěšností úpadkového řízení, pokud takové řízení může trvat více než deset let.“

Význam rozsudku v případě Di Maura není v tom, že jsme se dozvěděli, že italská úprava (kdy insolvenční řízení může trvat až 10 let) není v souladu se Směrnicí. Skutečný význam tohoto rozsudku spočívá v tom, že SDEU osvětlil, že odůvodnění odchylky od čl. 90 odst. 1 Směrnice se musí odvíjet od nejistoty nezaplacení pohledávky a že odchylka není proporcionalní, pokud se tato nejistota blíží jistotě (tj. pokud pravděpodobnost, že pohledávka nebude zaplacená, je vysoká).

2 Česká právní úprava pro opravy základu daně

2.1 Implementace ustanovení čl. 90 odst. 1

Ustanovení čl. 90 odst. 1 Směrnice bylo do českého práva transponováno v § 42 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“ nebo „zákon o DPH“).

Ustanovení § 42 ZDPH obecně řeší opravu základu daně a výše daně v situacích, kdy dochází ke změně výše úplaty poté, co plátcí vznikla povinnost přiznat daň.

V prvním odstavci § 42 ZDPH jsou vyjmenovány situace, kdy je plátcé povinen opravit základ daně. Tento odstavec konkrétně stanoví, že:

„Plátcé opraví základ daně a výši daně

- a) při zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění,*
- b) při snížení, popřípadě při zvýšení základu daně podle § 36 a § 36a, ke kterému dojde po dni uskutečnění zdanitelného plnění,*
- c) při vrácení spotřební daně podle § 40 odst. 2,*
- d) pokud nedojde k dodání zboží podle § 13 odst. 3 písm. d),*
- e) při vrácení úplaty, ze které vznikla plátcí ke dni jejího přijetí povinnost přiznat daň a jestliže se zdanitelné plnění neuskutečnilo, nebo*
- f) pokud byla úplata, ze které vznikla plátcí ke dni jejího přijetí povinnost přiznat daň použita na úhradu jiného plnění.“*

Situace vymezené v § 42 ZDPH nezahrnují situace celkového nebo částečného nezaplacení ceny, tedy situace, ve kterých se členské státy mohou odchýlit od povinnosti opravy základu daně.

Opravy základu daně pro případ celkového nebo částečného nezaplacení ceny jsou v českém ZDPH upraveny pouze pro vybrané situace v § 44 (viz níže).

2.2 Implementace ustanovení čl. 90 odst. 2 Směrnice

a) Rozsah odchylky od povinnosti opravy základu daně

Česká republika využila možnosti odchýlit se od článku 90 odst. 1 Směrnice a transponovala čl. 90 odst. 2 Směrnice do § 44 ZDPH tím, že specificky upravila institut opravy výše daně u pohledávek za dlužníky

v insolvenčním řízení, kdy úpadek je řešen formou konkursu. Oprava základu daně v ostatních případech celkového nebo částečného nezaplacení ceny není v ZDPH žádným způsobem upravena.

Je otázkou, jak daný stav interpretovat. V rozsudku C-337/13 Almos Agrárkölkereskedelmi Kft. Soudní dvůr Evropské unie v bodě 24 potvrdil, že: *„Na ustanovení vnitrostátního práva, které ve výčtu případů, v nichž se základ daně snižuje, nezahrnuje případ nezaplacení ceny plnění, je třeba pohlížet jako na výsledek rozhodnutí členského státu využít možnosti odchýlit se, která mu byla přiznána v čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH.“*

Pokud bychom tento výklad aplikovali na českou právní úpravu, bylo by možné současný stav vykládat tak, že tím, že případy celkového ani částečného nezaplacení nejsou (kromě konkursu) výslovně uvedeny v § 42 nebo 44 ZDPH, Česká republika využila možnost odchýlit se ve všech ostatních těchto případech od opravy základu daně na základě čl. 90 odst. 2 Směrnice.

Jelikož však Česká republika odchylku od povinnosti opravy základu daně na základě čl. 90 odst. 1 Směrnice v těchto ostatních případech žádným způsobem neodůvodnila⁹, čímž nespĺnila jednu ze základních podmínek pro uplatnění možnosti odchýlit se od ustanovení čl. 90 odst. 1 Směrnice¹⁰, je otázkou, zda současný právní stav naopak neinterpretovat tak, že Česká republika využila možnosti odchýlit se od povinnosti opravy základu daně výhradně pro pohledávky v konkursu a v ostatních případech celkového nebo částečného nezaplacení ceny této možnosti nevyužila. Plátcí by pak mohli postupovat přímo dle čl. 90 odst. 1 Směrnice, neboť, jak rozhodl SDEU, toto ustanovení Směrnice je přímo účinné.¹¹

K tomuto výkladu se autoři článku přiklánějí.

b) Oprava základu daně u pohledávek v konkursu

Jak uvádíme výše, Česká republika využila možnosti odchýlit se od článku 90 odst. 1 Směrnice tím, že v § 44 ZDPH specificky upravila institut opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, kdy úpadek je řešen formou konkursu.

Úprava v § 44 ZDPH se vztahuje výhradně na pohledávky v konkursu, které **nezanikají** [viz § 244 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“)]. Věřitel je tedy technicky stále oprávněn obdržet celou úplatu za uskutečněné zdanitelné plnění a základ daně dle § 36 ZDPH (tj. to co má plátcé obdržet) zůstává v nezměněné výši.

⁹ Jak jsme uvedli výše, takové odůvodnění by muselo být kvalifikované, tj. bylo by nutné: (i) vymežit případy, ve kterých se od povinnosti opravy základu daně odchyluje, (ii) zdůvodnit, proč v daných případech existuje nejistota, že se pohledávky nestanou definitivně nedobytné a (iii) stanovit okamžik, ve kterém bude oprava základu daně provedena, protože odchylku nelze protahovat do nekonečna.

¹⁰ Rozsudek SDEU C-330/95 Goldsmiths, bod 18.

¹¹ Rozsudek SDEU C-337/13 Almos Agrárkölkereskedelmi Kft, bod 34.

Dle ustanovení § 44 ZDPH je plátce oprávněn provést opravu výše daně na výstupu z hodnoty zjištěné **nezaniklé** pohledávky, kterou řádně přihlásil do insolvenčního řízení a insolvenční soud rozhodl o prohlášení konkursu na majetek dlužníka. Ustanovení § 44 ZDPH stanovuje další konkrétní podmínky, které věřitel musí splnit (například doručit opravný doklad).

Dle důvodové zprávy úprava § 44 ZDPH aktivně reaguje na tehdejší ekonomickou situaci¹² a je protikrizovým opatřením s cílem pomoci firmám, jejichž cash-flow snižují nedobytné pohledávky za podniky v platební neschopnosti. ... Na základě tohoto ustanovení bude mít věřitel (dodavatel) takto nárok na opravu výše daně na výstupu, pokud mu jeho odběratel (dlužník) nezaplatil za dodané zboží nebo poskytnutou službu a insolvenční soud proti odběrateli zahájil insolvenční řízení.

Lze tedy konstatovat, že Česká republika obecně postupovala v souladu s evropským právem, když se v případě pohledávek v konkursu (které zůstávají v platnosti, avšak jsou celkově nebo částečně nezaplacené) odchýlila na základě čl. 90 odst. 2 Směrnice od obecného pravidla stanoveného v čl. 90 odst. 1 Směrnice. Odchylna je dočasná a v zásadě končí prohlášením konkursu na majetek dlužníka (při splnění některých dalších podmínek).

Sporné však může být, zda odůvodnění poskytnuté zákonodárcem v důvodové zprávě¹³, které citujeme výše, naplňuje znaky, které by odůvodnění předmětné odchylny mělo mít [blíže viz část 1.3 b) tohoto článku]. Zákonodárce totiž spíše vysvětluje, proč uvádí ZDPH do souladu s čl. 90 odst. 1 Směrnice namísto toho, aby vysvětlil, proč se od ustanovení čl. 90 odst. 1 Směrnice odchýlil po dobu od vzniku pohledávky do doby prohlášení konkursu. Nicméně všichni cítíme, že v tomto okamžiku je pravděpodobnost nezaplacení ceny již dostatečně vysoká, a proto je stávající úprava proporcionální.

Odůvodnění rovněž postrádá vysvětlení, proč jsou z provedení opravy základu daně dle § 44 ZDPH vyloučeny pohledávky vzniklé v období šest měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku, tedy v zásadě vysvětlení, proč právě u těchto pohledávek neexistuje nejistota, že se nestanou definitivně nedobytnými. Jsou snad lépe dobytné než pohledávky vzniklé v období končícím šest měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku? V tomto kontextu by se dalo očekávat, že vyloučeny budou spíše pohledávky

zajištěné, protože u nich existuje vyšší pravděpodobnost, že budou uhrazeny.

V průběhu insolvenčního řízení je věřitel (dočasně) zbaven zátěže financovat DPH, kterou mu dlužník neuhradil. Pokud je následně pohledávka zcela nebo částečně uspokojena podle výsledku konkurzního řízení, vzniká plátcovi dle § 44 odst. 6 ZDPH povinnost přiznat daň z přijaté úplaty. Daň je v souladu se základním principem DPH odvedena z takové úplaty, kterou věřitel za uskutečněné zdanitelné plnění nakonec obdržel. Jedná se fakticky o druhou úpravu základu daně, tedy o postup, který SDEU navrhuje v bodu 27 rozsudku C-246/16 Enzo Di Maura.

e) Oprava základu daně v případě reorganizace dlužníka

Specifickou skupinu pohledávek představují pohledávky vůči dlužníkovi, jehož úpadek je řešen reorganizací. Opravy základu daně u těchto pohledávek byly předmětem dvou příspěvků projednaných na Koordinačním výboru¹⁴.

Předkladatelé příspěvků z insolvenčního zákona, a zejména z ustanovení § 341 odst. 1 písm. a) insolvenčního zákona a § 341 odst. 3 insolvenčního zákona, dovozují, že účinností reorganizačního plánu **část pohledávky zaniká**, neboť věřitel s touto částí nemůže disponovat (nemůže ji například postoupit), pozbyl nárok na uspokojení pohledávky v její původní výši a nároku se nelze dovolávat ani soudní cestou. Pokud by byla zaniklá část pohledávky (například omylem) uhrazena, jednalo by se o bezdůvodné obohacení, které by věřitel musel vydat.

Předkladatelé tedy zastávají názor, že reorganizací dochází ke snížení základu daně po uskutečnění zdanitelného plnění. Jelikož jsou naplněny podmínky pro opravu základu daně stanovené v § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH¹⁵, je věřitel povinen opravu základu daně provést. Tato povinnost je plně v souladu se Směrnicí DPH a výkladem SDEU.

Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) se však se závěry předkladatelů neztotožnilo a v dané věci zaujalo stanovisko, že v případě reorganizace dlužníka nedochází k (částečnému) zániku pohledávek, ale k (částečnému) nezaplacení ceny. Oprava základu daně v případě reorganizace dlužníka tedy není možná, neboť pro případ (částečného) nezaplacení ceny Česká republika využila

¹² Ustanovení § 44 ZDPH bylo do ZDPH zavedeno zákonem č. 47/2011 s účinností od 1. 4. 2011.

¹³ Důvodová zpráva k zákonu č. 47/2011.

¹⁴ Příspěvky předloženy Ing. Stanislavem Krylem a Ing. Jevgenijí Bajzíkovicou č. 486/14.12.16 – Oprava základu daně z přidané hodnoty v případě reorganizace dlužníka a č. 500/22.03.17 – Oprava základu daně z přidané hodnoty v případě reorganizace dlužníka – doplnění uzavřeného příspěvku č. 486/14.12.16.

¹⁵ K opravě základu a výše daně dochází dle § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH, protože došlo ke snížení základu daně po uskutečnění plnění. Dle § 36 odst. 1 ZDPH je základem daně částka, kterou plátce obdržel nebo má obdržet. Po účinnosti reorganizačního plánu již plátce nemá obdržet pohledávku nebo její část, která dle reorganizačního plánu zanikla. Účinností reorganizačního plánu tedy dochází ke snížení základu daně.

možnost odchýlit se od povinnosti opravy základu daně na základě čl. 90 odst. 2 Směrnice a s výjimkou pohledávek v konkursu znemožnila u těchto pohledávek provést opravu základu daně.

Své stanovisko zdůvodňuje GŘ tým, že § 362 insolvenčního zákona umožňuje rozhodnutí soudu o schválení reorganizačního plánu zrušit (v takovém případě mohou věřitelé požadovat uspokojení pohledávek v plné výši). Insolvenční soud může rovněž v souladu s § 363 insolvenčního zákona rozhodnout o přeměně reorganizace na konkurs.¹⁶

Argumentace GŘ však není opodstatněná. Je třeba vycházet z právního a skutkového stavu po účinnosti reorganizačního plánu, kdy pohledávky nezajištěných věřitelů zčásti nebo zcela zanikly. Možnost, že insolvenční soud za určitých okolností zruší rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu, stejně jako možnost, že bude reorganizace přeměněna na konkurs, je třeba považovat za další změnu základu daně. Každopádně tyto argumenty zcela pozbývají relevance nejpozději v okamžiku splnění reorganizačního plánu dle § 354 insolvenčního zákona. Nejpozději splněním reorganizačního plánu se tedy pohledávka nebo její část stává bez jakýchkoliv pochyb definitivně nedobytnou¹⁷ a nejpozději v tomto okamžiku může věřitel opravit základ daně a výši daně dle § 42 ZDPH. Tento závěr se plně opírá o čl. 90 odst. 1 Směrnice, který je přímo účinný.

I pokud bychom připustili, že pohledávka v reorganizaci částečně nezaniká a že se jedná pouze o situaci (částečného) nezaplacení ceny, jak tvrdí GŘ, nelze s GŘ souhlasit v tom, že opravu základu daně nelze za současného právního stavu provést.

Stanovisko GŘ totiž zcela vylučuje opravu základu daně u pohledávek v reorganizaci, čímž je v přímém rozporu s judikaturou SDEU, konkrétně rozsudkem SDEU C-246/16 Enzo Di Maura, neboť, jak jsme již uvedli výše, odchýlit se od opravy základu daně v případě nezaplacení ceny se lze pouze dočasně.

Navíc, odchylka od povinnosti opravy základu daně by musela být českým zákonodárcem zdůvodněna. To znamená,

že při implementaci odchylky by český zákonodárce musel uvést, že po dobu, na kterou se odchylka vztahuje, považuje pravděpodobnost, že pohledávka bude zaplacená, za stále vysokou, a proto se po tuto dobu odchyluje od základního pravidla. Zákonodárce by dále musel stanovit termín ukončení výjimky, tedy určit okamžik, kdy je oprava základu daně a výše daně v případě reorganizace možná, a to s ohledem na pokles pravděpodobnosti zaplacení faktury. Nic takového však český zákonodárce neučinil a ani nemohl. V situaci, kdy reorganizační plán nabyde účinnosti a pohledávka nebo její část zaniknou, je totiž výjimka neodůvodnitelná a vzhledem k tomu v rozporu s cílem Směrnice. I kdyby se tedy jednalo o případ (částečného) nezaplacení, je nutné vyložit český zákon o DPH v souladu s cílem Směrnice a opravu na základě nepřímého účinku Směrnice připustit.

Stanovisko předkladatelů, že při reorganizaci pohledávka nebo její část zaniká, podpořil i SDEU v rozsudku C-396/16 T-2 ze dne 22. 2. 2018. Jedná se o slovinšský případ, ve kterém se SDEU zabýval povinností dlužníka vrátit část uplatněného odpočtu souvisejícího s částkou, o níž byl snížen jeho závazek v soudním řízení o vyrovnání. Z informací uvedených v rozsudku je patrné, že slovinšské řízení o vyrovnání je obdobou české reorganizace.¹⁸

K tomu, zda pohledávka v případě řízení o vyrovnání zaniká nebo zda se jedná pouze o případ jejího nezaplacení, SDEU v bodě 44 rozsudku uvádí, že: „*Rozhodnutí o povolení vyrovnání ... brání věřitelům požadovat úplné zaplacení jejich pohledávek, a z ekonomického hlediska toto rozhodnutí vede ke snížení závazků dlužníka vůči věřitelům, a nikoli pouze k nezaplacení. Z tohoto důvodu snížení závazků dlužníka, jež vyplývá z pravomocného povolení vyrovnání, patrně nepředstavuje případ plnění, které zůstalo zcela nebo zčásti nezaplaceno, což však přísluší ověřit předkládajícímu soudu.*“

Soudní dvůr Evropské unie se k tomuto závěru přiklonil navzdory tomu, že, na rozdíl od české úpravy, pohledávky v slovinšském vyrovnávacím řízení nezanikají.

d) Dosažení souladu české právní úpravy s evropským právem

Co by měla Česká republika učinit, aby oprava základu daně v případech (částečného) nezaplacení pohledávky

¹⁶ Pokud je nicméně pohledávka zajištěná a v souladu s § 356 odst. 3 insolvenčního zákona zůstávají práva věřitelů vůči spoludlužníkům a ručitelům dlužníka nedotčena, ke snížení základu daně nedochází, neboť úplata může být poskytnuta třetí stranou (spoludlužníkem nebo ručitelem).

¹⁷ Podle § 362 odst. 2 insolvenčního zákona může insolvenční soud zrušit rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu do tří let od jeho účinnosti, pokud byl dlužník, jeho statutární orgán nebo člen statutárního orgánu pravomocně odsouzen pro úmyslný trestný čin, kterým dosáhl schválení reorganizačního plánu nebo podstatně zkrátil věřitele. Správce daně si ale nemůže v souladu s § 99 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, o tomto učinit úsudek, tj. nemůže argumentovat, že stále existuje možnost zrušení reorganizačního plánu, protože se domnívá, že někdo mohl spáchat trestný čin, případně že existuje teoretická možnost, že takový čin spáchan byl a že někdo za něj bude pravomocně odsouzen v tříleté lhůtě.

¹⁸ Ve slovinšském řízení o vyrovnání věřitelé rovněž nejsou oprávněni po vydání soudního rozhodnutí o vyrovnání požadovat zaplacení pohledávek v plné výši. Na rozdíl od české reorganizace však závazky dlužníka nezanikají. To znamená, že pokud dlužník dluhy dobrovolně zaplatí v částce převyšující částku stanovenou vyrovnáním, nemá podle slovinšských právních předpisů týkajících se bezdůvodného obohacení nárok na jejich vrácení (viz bod 16, případ C-396/16 T-2).

byla v souladu s právem EU? Měla by zavést podobnou úpravu, jako je pro pohledávky v konkurzu, i pro ostatní případy neuhrazených pohledávek.

Vezměme například situaci, kdy odběratel nehradí své závazky vůči dodavateli a ten přistoupí k vymáhání těchto pohledávek formou exekuce majetku. Pokud je exekuce neúspěšná, tedy pokud odběratel nemá dostatek majetku, kterým by bylo možné předmětnou pohledávku uhradit, lze téměř s jistotou tvrdit, že předmětná pohledávka nebude nikdy uhrazena. V daném okamžiku již tedy prakticky neexistuje nejistota, že daná pohledávka bude v budoucnu uhrazena, odchylka od opravy základu daně není proto nadále odůvodnitelná a oprava by měla být umožněna.

Jiným příkladem mohou být pohledávky malé hodnoty. Ani v případě celkového nebo částečného nezaplacení pohledávek malé hodnoty nelze v souladu s rozsudkem SDEU C-246/16 Enzo Di Maura opravu základu daně zcela vyloučit. Na rozdíl od běžných pohledávek však může být u pohledávek malé hodnoty pro vnitrostátní orgány složitější určit důkazy o pravděpodobném dlouhodobějším nezaplacení, které by osoba povinná k dani měla předložit v souvislosti s opravou základu daně. S ohledem na malou hodnotu pohledávek a vysoké náklady spojené s jejich případným soudním vymáháním by bylo v rozporu se zásadou neutrality a zásadou proporcionality, pokud by vnitrostátní orgány podměnily možnost provést opravu základu daně u pohledávek malé hodnoty zahájením soudního vymáhání. V daném případě by mělo být dostatečné, pokud věřitel například prokáže, že dlužníka opakovaně neúspěšně vyzýval k zaplacení dlužné částky. Oprava základu daně u pohledávek malé hodnoty by alternativně

mohla podléhat pouze časovému testu, tj. uplynutí určité lhůty po splatnosti pohledávky.

Ministerstvo financí České republiky již podniklo první kroky k harmonizaci české právní úpravy pro (částečně) nezaplacené pohledávky s právem EU. V rámci novely ZDPH, která by měla být účinná od 1. 1. 2019, navrhuje vložit do zákona o DPH nová ustanovení § 46 až 46g, která by upravovala opravy základu daně u nedobytných pohledávek (tj. v situaci nezaplacení nebo částečného nezaplacení ceny). Návrh již prošel vnějším připomínkovým řízením. Účelem tohoto článku není hodnotit tento návrh, který samozřejmě může doznat v průběhu legislativního procesu dalších změn.

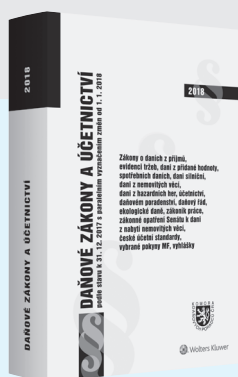
3 Závěr

Současná česká právní úprava pro opravy základu daně v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny není v souladu s právem EU, což znovu potvrdil nedávný rozsudek SDEU v případě C-246/16 Enzo di Maura.

Zásadní nesoulad spočívá především v tom, že česká právní úprava zcela vylučuje opravu základu daně u pohledávek, které byly zcela nebo částečně nezaplaceny (s výjimkou pohledávek v konkurzu), zatímco SDEU výslovně uvádí, že dle práva EU se lze od povinnosti provést opravu základu daně odchýlit pouze dočasně.

Tento stav by mohla napravit novela ZDPH s plánovanou účinností od 1. 1. 2019, nicméně její konečné znění není dosud známo.

INZERCE



DAŇOVÉ ZÁKONY A ÚČETNICTVÍ PODLE STAVU K 30. 6. 2018 S PARALELNÍM VYZNAČENÍM ZMĚN OD 1. 7. 2018

Publikace obsahuje úplná znění všech daňových zákonů, zákona o daňovém poradenství, zákona o územních finančních orgánech, zákona o účetnictví a zákona o auditorech. Dále v ní naleznete související vyhlášky, české účetní standardy a vybrané pokyny a informace Ministerstva financí ČR.

Publikace je vhodná jako pomůcka ke kvalifikační zkoušce na daňového poradce. Názorné vyznačení změn u všech zákonů umožňuje přehledné porovnání provedených změn v čase, lze ji také využít jako podklad pro vypracování daňového přiznání k dani z příjmů.

Cena publikace je 520 Kč vč. DPH + poštovné.

Publikaci je možné objednat na www.kdpcr.cz, e-mail publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, 602 00 Brno.

Publikaci si můžete také objednat prostřednictvím dlouhodobé objednávky. V tom případě Vám bude obratem zaslána vždy po každém jejím vydání. Poštovné je pro dlouhodobé objednatele zdarma.

Práva daňového poplatníka (konference IBFD)

Ing. Mgr. Vladimír Šefl, Ph.D.
právník KDP ČR



Ve dnech 3. a 4. 5. 2018 uspořádal International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) III. ročník mezinárodní konference s názvem „Taxpayer Rights“ (práva daňového poplatníka). Konference měla přes 160 účastníků ze 42 zemí z celého světa. Stejně jako v předchozím ročníku vystoupili v několika panelech mezi přednášejícími zástupci akademické sféry, státní správy i daňové praxe (advokáti, daňoví poradci, zástupci profesních sdružení) z Evropy, Austrálie, Asie, Ameriky i Afriky a referovali o stavu práv daňových poplatníků v jejich zemích.

Konferenci zahájila Nina E. Olson, která vede národní instituci advokátů daňových poplatníků v USA, jejíž úkolem je hájit práva poplatníků vůči daňové správě a také před Kongresem USA a která referovala o Kongresem přijaté úpravě daňového předpisu, podle které má daňový poplatník právo být plně informován o svých právech ze strany daňové správy a má právo na „kvalitní služby“, které spočívají např. v možnosti telefonické konzultace a porady s daňovou správou.

V bloku věnovaném multidisciplinárnímu přístupu k dobré správě z pohledu práv daňových poplatníků byly panem Olsenem z vídeňské univerzity představeny výsledky výzkumu jednoho z motivačních modelů mezi daňovými poplatníky, kdy se zvyšující se pravděpodobností auditu (kontroly) roste ochota platit daň dobrovolně (a tato korelace je vyšší, než předpokládá teorie užitku), nicméně zároveň výzkumy ukázaly, že zkušenost se samotnou kontrolou může vést naopak k nižší úrovni dodržování daňové povinnosti. Další výzkum představil D. Quinones, partner jedné z největších daňových poradenských firem v Kolumbii, podle kterého k vyšší ochotě dodržování daňových předpisů přispívá veřejná kritika vyhýbání se daním v médiích a dále jednoznačnost daňových pravidel.

Zajímavý příspěvek představený Robertem Goulderem, daňovým poradcem a analytikem z USA, se týkal whistleblowingu. Program whistleblowingu využívá daňová správa v USA a v minulých 10 letech měl na daních přinést 3,5 mld. USD. Oznamovatelé mohou být i finančně motivováni odměnou, která se odvíjí od výše odhalené

daně. Největší podíl oznamovatelů v praxi tvoří zaměstnanci daňových poplatníků. Do určité disproporce se dostává právo daňového poplatníka na informace s ochranou oznamovatele zaručující mu anonymitu. V návazné diskusi panelista z Rakouska zmínil, že právní zakotvení whistleblowingu v Rakousku připravuje tamní prokuratura, ne však cíleně na daňovou oblast, ale obecně, a návrh je teď ve fázi diskuzí. Naopak např. v Kolumbii se o úpravě whistleblowingu neuvažuje, protože pro něj není podpora ve společnosti.

Druhý blok byl zaměřen na systém včasného detekování podezřelých daňových postupů a porušování daňových předpisů, ale také na včasnou identifikaci rizik možného bankrotu daňových poplatníků. Ali Noroozi jako generální daňový inspektor australské vlády uvedl, že Austrálie patří mezi nejvíce digitalizované země na světě (v oblasti daní), a správci daně tak využívají při své činnosti sociální sítě (např. facebook) i prostředky umělé inteligence. Podle jeho zkušeností vede digitalizace k vyšší informovanosti všech stran, a tedy vyšší efektivitě celého systému. Tento proces digitalizace je vynucen mj. rozšiřováním sdílené ekonomiky, ale také např. zvyšujícím se užíváním a obchodem s kryptoměny. Problémem tohoto vývoje ale je skutečnost, že hlavně mladá generace vyžaduje dnes odpovědi na všechny otázky rychle.

V Austrálii je tak snaha o maximální zveřejňování informací, správci daně jsou připraveni k poskytování rad daňovým poplatníkům, daňová přiznání jsou pak zpracovávána automaticky. V rámci strategie na odhalování rizik daňových úniků se daňová správa zaměřuje na nejrizikovější daňové poplatníky, a naopak minimalizuje dopad takových strategií na poplatníky, kteří pravidla dodržují, a také na menší daňové poplatníky.

Důraz správce daně je kladen na analýzu všech dat, nicméně může být i chybou přílišné spoléhání na chytré technologie bez jakéhokoliv přemýšlení, protože i chytré technologie mohou dát nesprávnou odpověď.

Pan Noroozi zmínil jednu zajímavou statistiku, kdy i přes výše uvedené využívá v Austrálii 70 % fyzických daňových poplatníků a 90 % společností služeb daňových specialistů.

Profesor Baracco z univerzity v italské Padově rozebral téma bankrotů, kdy v rámci předcházení jim by měla probíhat spolupráce mezi správcem daně, poplatníkem a jeho daňovým poradcem, a to i z toho důvodu, že v případě bankrotu zůstanou největšími věřiteli stát a banky, protože firma upřednostní do konce ekonomické činnosti před platbou těchto pohledávek úhrady vůči zaměstnancům nebo dodavatelům. Dále uvedl, že v krizi by měly banky věnovat větší pozornost budoucím ekonomickým veličinám svých dlužníků než těm z minulosti a měly by více předvídat ekonomické postavení firmy, v tomto procesu zdůraznil význam daňových poradců s jejich multidisciplinárními znalostmi (ekonomickými, právními, ale i psychologickými). Cílem tohoto procesu by měla být co nejvyšší adaptace firem na příležitosti, které přichází, a vyhnout se rizikům.

Prof. Baracco podal základní informaci o reformě italské právní úpravy bankrotu, která nově stanoví také povinnost daňovým poradcům podávat reporty o problémech např. s platbami u klientů, resp. i jiných indikátorů nasvědčujících ekonomickým problémům klienta. Správce daně pak může v takovém případě zahájit „intervenci“ ve firmě, a pokud má data indikující možnost bankrotu, měl by poplatníkovi pomoci, což ve výsledku pomůže celé ekonomice i státu na straně daňových příjmů. Takováto strategie začíná být v poslední době podporovaná i na úrovni Evropské unie.

Paní Perrou z IBFD (centrum pro daňové expertízy a vzdělávání) vysvětlila dva základní přístupy systému lidských práv v kontextu boje proti daňovým únikům. První je založen na prevenci a zahrnuje např. výměnu informací nebo právo být slyšen, a druhý represivní zahrnující sankce jak administrativní povahy, tak i trestní. Zmíněna byla v té souvislosti zásada *ne bis in idem*, na které stojí i evropská judikatura, nicméně jednotlivé národní úpravy se liší zejména díky různému nastavení sankcí.

V panelu věnovaném právům poplatníků v administrativní fázi daňového sporu bylo zmíněno, že průběh této fáze sporu může ovlivnit chování poplatníka a jeho ochotu platit daň v budoucnu. Zdůrazněno bylo, že by nemělo docházet k velkému „nepoměru sil“ mezi správcem daně na jedné straně a poplatníkem na straně druhé a vztah obou stran by měl být založen více na důvěře, která by měla být cestou k prevenci sporů.

Andrew Roberson, advokát z USA zastupující klienty vůči daňové správě, popsal tři fáze daňového procesu včetně odvolání proti vyměření daně v USA a zaměřil se na fázi odvolání před odvolacím úřadem, který by měl být pro obě strany, tedy vládu i daňového poplatníka, spravedlivý a nestranný, což by mělo ve výsledku vést k posílení dodržování daňových předpisů a důvěře společnosti v účinnou

soustavu daňové správy. Tento úřad vyřizuje kladně 90 % z desítek tisíc daňových sporů ročně. Jeho cílem je tak předcházet soudním sporům. Nicméně v poslední době došlo v této instituci k několika změnám, které do jisté míry oslabily práva daňových poplatníků. Snížením výdajů na úřad došlo k oslabení jeho personálního obsazení a prodloužení procesu řízení před ním.

Odvolání proti rozhodnutí správce daně (v případě daňové kontroly) lze učinit formálním dopisem, následně je zahájen proces, kde po poslední změně byla posílána některá procesní práva zástupce daňové správy během řízení před odvolacím orgánem. Tím se oslabilo např. právo daňového poplatníka být slyšen. Nicméně legislativa právem na odvolání a nastavením procesu nadále poskytuje ochranu práv daňových poplatníků, mj. i tím, že má po rozhodnutí odvolacího orgánu 90denní lhůtu na podání žaloby k soudu.

Samostatný panel byl věnován právům daňových poplatníků v mezinárodním zdanění, kde byla v úvodu shrnuta úprava mezinárodní výměny daňových informací na úrovni USA (FATCA), OECD (CRS), EU (DAC) a dále pak existence mnoha mezistátních smluv o výměně informací. Zmíněn byl počet všech výměn daňových informací ve světě – 7 miliard!

Důležitým aspektem výměny informací je mlčenlivost, která je např. v USA poměrně důsledně, až extrémně, dodržována. Zajímavostí pak je, že mlčenlivost je prolomena až v řízení před soudem, což je i důvod nižší ochoty jít do soudních daňových sporů zejména u větších společností, kde by mohlo dojít i ke zveřejnění nejen ekonomických dat, ale i jejich obchodních tajemství.

V případě předání dat má daňový subjekt právo, resp. se jedná o povinnost správce daně informovat ho o tomto předání. Problémem ale často je, že subjekt neví, že je vznesena žádost o informace, a diskutována tak byla vůbec možnost legálního posouzení těchto dat správcem daně.

V diskuzi ke GDPR účastník z USA uvedl, že ochrana osobních údajů nastavená v evropském nařízení GDPR¹ je už delší dobu v podobném režimu upravena i v USA a nařízení GDPR by nijak zásadně nemělo ovlivnit výměnu daňových informací mezi USA a státy Evropské unie.

Profesor Pasquale Pistone, „akademický předseda“ IBFD informoval účastníky o projektu analýzy faktického vývoje týkajícího se ochrany práv daňových poplatníků v jednotlivých zemích, která je každoročně aktualizována a vychází jednak z analýz národních legislativ a judikatury, jednak z dotazníků. Cílem této analýzy je vytvářet databázi minimálních standardů pro ochranu práv daňových poplatníků, tyto analýzy jsou veřejně přístupné.

¹ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 ze dne 27. 4. 2016 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (dále jen „nařízení GDPR“).

Jeden z bloků byl zaměřen na důkazní břemeno v daňových sporech a hned v úvodu bylo upozorněno, že projekt BEPS stále neobsahuje práva daňových poplatníků. Z diskuze vyplynulo, že v jednotlivých národních úpravách jsou významné rozdíly v tom, kdo nese důkazní břemeno, z 24 sledovaných zemí ho v sedmi z nich nese správce daně, v šesti daňový poplatník (např. USA, Irsko) a v ostatních zemích leží důkazní břemeno na obou stranách. Zajímavá diskuze byla v případech Paradise papers a podobných kauzách, kdy informace o existenci účtu není získána legálně, zda správce daně může takovou informaci použít. I v tomto je přístup národních daňových správ různý, ale jako problémový byl shledán postup, kdy takto nelegálně získanou informaci si vyžádá správce daně v jiné zemi, a tím takovou informaci vlastně zlegalizuje.

Zajímavý příspěvek (Joao Nogueira z IBFD) se týkal průzkumů typů sankcí v daňovém systému napříč celým světem, kde ještě nedávno v některých zemích stále platil za závažné daňové trestné činy trest smrti, nicméně již podle úpravy základních lidských práv bylo zakázáno poskytnutí daňových informací takové zemi jiným státem. Nyní nejvyšším uplatňovaným trestem je odnětí svobody s velkým rozptylem sazeb až do 20 let. Peněžní sankce jsou stanoveny určitým procentem za nepřiznané nebo nezaplacené daně, a to až do výše 1000 %, některé národní úpravy ale kombinují tento výpočet s absolutní nejvyšší částkou sankce. Způsob ukládání sankcí je buď automatický, nebo diskreční, a jako nejlepší je hodnocena kombinace těchto způsobů ukládání. Sankce mají v jednotlivých právních úpravách povahu civilní sankce, administrativní i trestní sankce. Zásadu *ne bis idem* národní úpravy respektují, rozdíl je ale v přístupu, jakou povahu sankce má.

Z výzkumů byly prezentovány některé zajímavé závěry, kdy např. příliš přísné sankce mohou odradit od jejich ukládání i samotné soudy. A nepoměrnými tresty mohou být i některé nepeněžní sankce jako zabránění pasu nebo

řidičského průkazu, i zde by měl platit individuální princip jejich ukládání.

Pokud bych měl prezentovat své osobní závěry z témat diskutovaných na konferenci, z vývoje v ostatních zemích je vidět jednak snaha daňové správy využívat všech zdrojů informací o daňových poplatnících a jejich důkladná analýza i prostřednictvím nejmodernějších technologií, jednak byla deklarována mnoha účastníky i z řad daňové správy větší otevřenost daňové správy, přiznání práv daňových poplatníků v daňovém procesu a snaha předcházet sporům, zejména soudním. Častým byl i diferenciováný přístup daňové správy k velkým a malým daňovým poplatníkům i z pohledu administrativní zátěže daňového systému a procesu na ně kladených. Daňové správy se snaží reagovat na vývoj spočívající v ekonomické globalizaci, nárůstu sdílené ekonomiky a některých zcela nových ekonomických prvků, a v celém tomto prostředí nabývají na významu pro všechny zúčastněné strany informace.

V průběhu konference oslovili účastníky z některých zemí zástupci Association of World Citizen z USA, která má mj. statut konzultanta OSN, s dotazy na situaci práv daňových poplatníků v daném státu. Zástupci mě oslovili také se žádostí o krátký video rozhovor, kde jsem uvedl, že práva daňových poplatníků v ČR nejsou upravena jedním kodexem, ale v daňových předpisech, především v daňovém řádu, jako problém jsem zmínil složitou úpravu norem daňového práva a jeho časté změny s tím, že výklad je často hledán až u soudu, kde lze na poli práv daňových poplatníků ocenit především činnost Nejvyššího správního soudu. Z hlediska profese daňového poradce a ochrany práv jeho klientů jsem zmínil snahy o neúměrné prolomení profesní mlčenlivosti ze strany státu.

Bližší informace o přednášejících a jejich příspěvcích naleznete na webu konference <https://taxpayerrightsconference.com/agenda/>.

Přechod mezi kategoriemi účetních jednotek a změna účetní metody oceňování cenných papírů

Ing. Jana Skálová, Ph.D.
partner TPA, členka Prezidia KDP ČR



S rokem 2018 vstoupilo do třetího roku třídění účetních jednotek na mikro, malé, střední a velké. A po dvou letech „hájení“ může být datum 1. 1. 2018 prvním okamžikem změny kategorie účetní jednotky. Se změnou kategorie účetní jednotky může být spojena i změna účetní metody týkající se používání ocenění reálnou hodnotou, které je věnován následující text.

1 Kategorie účetních jednotek v účetních předpisech

Ustanovení § 1e odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zák. o účetnictví“), upravuje přesuny mezi jednotlivými kategoriemi účetních jednotek. Pokud účetní jednotka ve dvou po sobě následujících rozvahových dnech řádných účetních závěrek překročí (nebo přestane překračovat) dvě hraniční hodnoty, provede změnu kategorie účetních jednotek od začátku bezprostředně následujícího účetního období.

Pokud tedy účetní jednotka, která byla k 1. 1. 2016 klasifikována jako mikro účetní jednotka, překročila v kalendářních letech 2016 a 2017 kritéria pro zařazení mezi mikro účetní jednotky, pak se od 1. 1. 2018 stává malou (případně střední či velkou) účetní jednotkou. Naopak, pokud malá, střední či velká účetní jednotka v letech 2016 a 2017 nepřekračovala příslušné hraniční limity, od 1. 1. 2018 přestupuje mezi mikro účetní jednotky.

Na tyto situace reaguje nový § 61c vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „prováděcí vyhláška“), s názvem „Metoda ocenění majetku reálnou hodnotou při změně kategorie účetní jednotky“.

Zde je uvedeno:

„(1) Mikro účetní jednotka, která změnila kategorii účetní jednotky podle § 1e odst. 2 zákona, ocení příslušný majetek reálnou hodnotou podle § 27 zákona, a to k prvnímu dni účetního období podle § 1e odst. 2 zákona; ustanovení § 15a tímto nejsou dotčena.

(2) Účetní jednotka podle § 1b odst. 2, 3 nebo 4 zákona, která změnila kategorii účetní jednotky podle § 1e odst. 2 zákona na účetní jednotku podle § 1b odst. 1 zákona a oceňovala majetek reálnou hodnotou podle § 27 zákona, ocení příslušný majetek podle § 25 zákona, a to k prvnímu dni účetního období podle § 1e odst. 2 zákona. Změny reálných hodnot majetku vykázané v položce „A.II.2.2. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků“ účetní jednotka vykáže v položce „A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření“; ustanovení § 15a tímto nejsou dotčena.“

Odstavec 2 obsahuje zřejmou textovou chybu, která vznikla při novelizaci vyhlášky, kdy jedno ustanovení novely vyhlášky přečíslovává řádky pasiv rozvahy a druhé pak na zrušený řádek odkazuje a vzájemně tyto novinky nebyly provázány.

Od 1. 1. 2018 došlo také ke změně v § 15a prováděcí vyhlášky, kde byly sloučeny řádky obsahující nerozdělený zisk a neuhrazenou ztrátu do jediného řádku „A.IV.1. Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let (+/-)“. Následně pak došlo k přečíslování na „A.IV.2. Jiný výsledek hospodaření minulých let“.

Námi rozebíraná změna účetní metody bude poprvé začít účtovat v roce 2018, proto je nutno chápat toto ustanovení tak, že § 61c odkazuje na řádek A.IV.3., ale správně by měl být odkaz na A.IV.2. v novém číslování, protože k datu 31. 12. 2018 bude dopad změny účetní metody vykázan právě na přečíslovaném řádku A.IV.2.

2 Daňové dopady změn účetních metod

Daňové dopady změny metody upravuje § 23 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), který pro přesnost cituji:

„(3) Výsledek hospodaření

a) se zvyšuje o

13. částku vzniklou v důsledku změny účetní metody, která zvýšila vlastní kapitál, a to v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo o změně účetní metody účtováno, pokud tato změna účetní metody následně ovlivňuje příjmy a výdaje vstupující do základu daně,

b) se snižuje o

6. částku vzniklou v důsledku změny účetní metody, která snížila vlastní kapitál, a to v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo o změně účetní metody účtováno, pokud tato změna účetní metody následně ovlivňuje příjmy a výdaje vstupující do základu daně.“

3 Změna metody v zavedení oceňování cenných papírů reálnou hodnotou

Pojďme si tedy představit dopady změny metody při přechodu z mikro účetních jednotek do malých na příkladu oceňování cenných papírů reálnou hodnotou. Předpokládejme, že společnost byla do 31. 12. 2017 mikro

účetní jednotkou, přičemž od 1. 1. 2018 se z důvodu překročení kritérií ve dvou po sobě jdoucích obdobích stala malou účetní jednotkou.

Dopady změny metody spočívající v oceňování či neoceňování cenných papírů reálnou hodnotou mohou vyústit ve dvě varianty daňového posouzení:

- a) přecenění na reálnou hodnotu zaúčtované do kapitálu ovlivňuje příjmy nebo výdaje vstupující do základu daně, a to zejména u akcií, které drží poplatník za účelem obchodování s nimi nebo i u realizovatelných akcií, kde držený podíl na základním kapitálu nepřekročil 10 %, a tedy příjem z prodeje patří do obecného základu daně poplatníka;
- b) do kapitálu zaúčtované přecenění akcií, které jsou zaúčtovány jako cenné papíry dlouhodobé realizovatelné, kde držený podíl na základním kapitálu je vyšší než 10 % a příjem z prodeje těchto akcií je od daně z příjmů osvobozen.

Pouze pro první variantu tak bude platit, že zaúčtování do kapitálu bude ovlivňovat základ daně z příjmů ve zdaňovacím období, kdy bude přecenění zaúčtováno. V takovém případě společnost zohlední příslušné daňové dopady při sestavení přiznání k dani z příjmů.

V dále uvedených případech jsou používány historicky zažitá čísla účtů doplněna komentářem. Pro zachycení změn účetní metody je používán účet 425 – Jiný výsledek hospodaření minulých let.

Příklad č. 1 – cenné papíry k obchodování

Společnost nakoupila v srpnu 2017 na veřejném trhu akcie za pořizovací cenu 100.000 Kč, které zaúčtovala na účet 251 – Krátkodobé majetkové cenné papíry k obchodování.

Tyto akcie mají k datu závěrky k 31. 12. 2017 reálnou hodnotu ve výši 120.000 Kč.

Postup zaúčtování k 1. 1. 2018 bude následující:

Datum	Popis účetní operace	Částka v Kč	MD	Dal
1. 1. 2018	Počáteční zůstatek cenných papírů v pořizovací ceně	100.000	251	
1. 1. 2018	Změna metody – zaúčtování přecenění na reálnou hodnotu	20.000	251	425
15. 2. 2018	Prodej cenných papírů – zúčtování reálné hodnoty do nákladů	120.000	561	251
15. 2. 2018	Prodejní cena na veřejném trhu	150.000	378	661

U účtu 251 – Krátkodobé majetkové cenné papíry k obchodování nepotřebujeme analytické členění, protože první přecenění na reálnou hodnotu nám „smaže“ původní pořizovací cenu, kterou už dále nepotřebujeme ani pro daňové účely.

Výsledek hospodaření ze zaúčtovaných nákladů a výnosů je ve výši 30.000 Kč. Jelikož se jedná o transakci, která má

dopad do základu daně, v přiznání k dani z příjmů právnických osob bude daňový základ zvýšen také o částku zaúčtovanou jako zvýšení vlastního kapitálu v důsledku změny metody ve výši 20.000 Kč. Celkový základ daně ve výši 50.000 Kč tak odpovídá zisku z prodeje cenných papírů, tedy jde o rozdíl mezi pořizovací a prodejní cenou.

Příklad č. 2 – dlouhodobé realizovatelné cenné papíry

Společnost nakoupila v srpnu 2016 akcie za pořizovací cenu 240.000 Kč a zaúčtovala je na účet 063 – Realizovatelné cenné papíry. Tyto akcie tvoří 12 %

základního kapitálu akciové společnosti a mají k datu účetní závěrky, tj. k 31. 12. 2017 dle odborného odhadu reálnou hodnotu 600.000 Kč.

Postup zaúčtování k 1. 1. 2018 bude následující:

Datum	Popis účetní operace	Částka v Kč	MD	Dal
1. 1. 2018	Počáteční zůstatek cenných papírů v pořizovací ceně	240.000	063/1	
1. 1. 2018	Změna metody – zaúčtování přecenění na reálnou hodnotu dle odborného odhadu	360.000	063/2	425
15. 8. 2018	Prodej cenných papírů – zúčtování původní pořizovací ceny do nákladů	240.000	561	063/1
15. 8. 2018	Zúčtování přecenění do nákladů	360.000	561	063/2
15. 8. 2018	Prodejní cena sjednaná s kupujícím	1.000.000	378	661

Analytické členění účtu 063 je důležité z daňových důvodů. Účet 063/1 představuje v příkladu pořizovací cenu, která je v zákoně o daních z příjmů v § 24 odst. 7 považována za nabývací cenu podílu. Účet 063/2 pak představuje přecenění, které nabývací cenu neovlivňuje. Toto rozdělení usnadní posouzení daňových dopadů při prodeji, pokud nebude příjem z prodeje osvobozen.

V tomto případě k prodeji akcií došlo po uplynutí jednoho roku od jejich nabytí, podíl je vyšší než 10 % na základním

kapitálu, tento prodej akcií proto bude posuzován jako osvobozený od daně z příjmů.

Výsledek hospodaření ze zaúčtovaných nákladů a výnosů představuje částku 400.000 Kč. Jelikož je prodej těchto akcií od daně osvobozen, budou ze základu daně při sestavení daňového přiznání vyloučeny jak celkové náklady ve výši 600.000 Kč, tak výnosy ve výši 1.000.000 Kč. Z tohoto důvodu nemá do základu daně dopad ani částka ve výši 360.000 Kč zaúčtovaná jako zvýšení hodnoty cenných papírů proti vlastnímu kapitálu.

3 Přechod z malých účetních jednotek do mikro účetních jednotek

Další případy změn účetních metod se týkají malých (případně středních a velkých) účetních jednotek, používajících ocenění reálnou hodnotou, které přešly do kategorie mikro účetních jednotek.

Podle § 61c odst. 2 prováděcí vyhlášky „... účetní jednotky ocení příslušný majetek podle § 25 zákona, a to k prvnímu dni účetního období podle § 1e odst. 2 zákona...“, tedy toho období, ve kterém ke změně došlo.

Stane-li se malá, střední či velká účetní jednotka mikro účetní jednotkou od 1. 1. 2018, je možno tuto formulaci

vyjádřit také tak, že poslední ocenění reálnou hodnotou k 31. 12. 2017 bude považováno od 1. 1. 2018 za pořizovací cenu. To potvrzuje i další věta z § 61c odst. 2 prováděcí vyhlášky: „Změny reálných hodnot majetku vykázané v položce ‚A.II.2.2. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků‘ účetní jednotka vykáže v položce ‚A.IV.3. (pozn. autorky – od roku 2018 máme přečíslovány položky v pasivech rozvahy, takže má být uvedeno A.IV.2.) Jiný výsledek hospodaření‘; ustanovení § 15a tímto nejsou dotčena.“

Také toto zaúčtování změny účetní metody bude nutno daňově posuzovat dle § 23 odst. 3 ZDP uvedeného v tomto textu výše. I v tomto případě bude potřeba vzít v úvahu, zda budou cenné papíry prodávány s daňovým dopadem, nebo z jejich prodeje budou získány osvobozené příjmy.

Příklad č. 3 – Osvobozené příjmy z prodeje realizovatelných cenných papírů

Společnost nakoupila v únoru 2017 akcie za pořizovací cenu 200.000 Kč a zaúčtovala je na účet 063/1 – Realizovatelné cenné papíry – pořizovací cena. Tyto akcie tvoří 10% základního kapitálu akciové společnosti a mají k datu účetní závěrky, tj. k 31. 12. 2017 dle odborného odhadu reálnou hodnotu 500.000 Kč.

Přecenění na reálnou hodnotu bylo zaúčtováno k 31. 12. 2017 standardní metodou na účet 063/2 – Realizovatelné cenné papíry – přecenění na reálnou hodnotu souvztažně s účtem vlastního kapitálu (účet 414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků). V listopadu 2018 pak byly akcie prodány za cenu 1.000.000 Kč.

Postup zaúčtování k 1. 1. 2018 a následně v průběhu roku 2018 bude následující:

Datum	Popis účetní operace	Částka v Kč	MD	Dal
1. 1. 2018	Počáteční zůstatek cenných papírů v pořizovací ceně	200.000	063/1	
1. 1. 2018	Počáteční zůstatek přecenění na reálnou hodnotu	300.000	063/2	
1. 1. 2018	Počáteční zůstatek oceňovacích rozdílů z přecenění majetku a závazků vykázaný ve vlastním kapitálu	300.000		414
1. 1. 2018	Zrušení přecenění do jiného výsledku hospodaření minulých let	300.000	414	425
15. 11. 2018	Prodej cenných papírů – zúčtování původní pořizovací ceny do nákladů	200.000	561	063/1
15. 11. 2018	Zúčtování nárůstu hodnoty akcií do nákladů	300.000	561	063/2
15. 11. 2018	Prodejní cena sjednaná s kupujícím	1.000.000	378	661

V praxi se vyskytne otázka, zda by nebylo možno „zrušit“ analytické členění u účtu 063, tedy spojit analytické účty 1 a 2. Z obecného pohledu se tento krok jeví jako odůvodněný, protože přecenění provedené v minulosti má přírůstek do pořizovací ceny vedené na účtu 063/1. Pro zachování původního analytického členění však můžeme najít důvody zejména daňové. Pro daňové účely je vhodné zachování informace o původní pořizovací ceně (nabývací ceně), která může být v budoucnu užitečná (ať už se jedná o prodej cenného papíru, nebo případné snížení vlastního kapitálu vyplácené akcionářům)

Ve výše uvedeném příkladu k prodeji akcií došlo po uplynutí jednoho roku od jejich nabytí, jde o 10% podíl na základním kapitálu, tento prodej akcií tedy bude posouzen jako osvobozený od daně z příjmů.

Výsledek hospodaření ze zaúčtovaných nákladů a výnosů je ve výši 500.000 Kč. Jelikož je prodej akcií osvobozen od daně z příjmů, budou ze základu daně vyloučeny všechny zaúčtované náklady i související výnosy. Z důvodu osvobození od daně z příjmů nebude zrušení přecenění do jiného výsledku hospodaření minulých let v roce 2018 nijak zohledněno v přiznání k dani z příjmů.

Příklad č. 4 – Neosvobozené příjmy z prodeje realizovatelných cenných papírů

Vezměme v úvahu zadání příkladu č. 3 s tím rozdílem, že míra účasti na akciové společnosti bude pouze 5%. Příjem z prodeje akcií nebude splňovat podmínky pro osvobození od daně, bude se tedy jednat o zdanitelný příjem vstupující do obecného základu daně.

Účtování jednotlivých operací zůstává stejné jako v případě č. 3, výsledek hospodaření ze zaúčtovaných nákladů a výnosů představuje zisk ve výši 500.000 Kč.

Náklady zachycené na účtu 561 – Prodané cenné papíry ve výši 500.000 Kč představují daňově uznatelný náklad

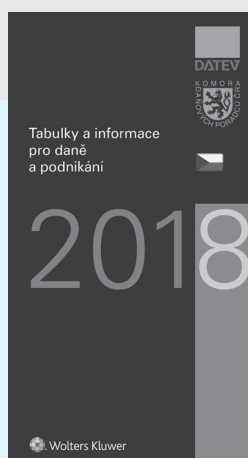
podle § 24 odst. 2 písm. r) ZDP, podle kterého se za daňově uznatelný náklad považuje hodnota cenného papíru při prodeji zachycená v účetnictví v souladu s účetními předpisy ke dni jeho prodeje. Protože pouze částka ve výši 200.000 Kč představuje pořizovací cenu a navýšení o 300.000 Kč nebylo v minulosti proúčtováno oproti zdanitelným výnosům, bude nutno tuto skutečnost ještě zohlednit v daňovém přiznání za rok 2018. Proveďte se to úpravou podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 13 ZDP, který stanovuje, že: „Výsledek hospodaření se zvyšuje o částku vzniklou v důsledku změny účetní metody, která zvýšila vlastní kapitál, a to v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo o změně účetní metody účtováno, pokud tato změna účetní metody následně ovlivňuje příjmy a výdaje vstupující do základu daně.“

5 Závěr

Změna účetní metody spočívající v zavedení nebo zrušení oceňování cenných papírů reálnou hodnotou byla pro právní jistotu účetních jednotek zakotvena do samostatného § 61c vyhlášky pro podnikatele. Její aplikace vyžaduje také daňové posouzení pro účely daně z příjmů právnických osob, které se promítne do daňového přiznání

za kalendářní rok 2018. V průběhu roku 2019 by pak měly valné hromady při schvalování účetních závěrek za rok 2018 rozhodnout také o „rozdělení“ položky A.IV.2. Jiný výsledek hospodaření minulých let, který tímto vyčištěním bude připraven pro další použití bez kompenzace s těmi účetními operacemi, které na něj byly zaúčtovány v minulosti.

INZERCE



TABULKY A INFORMACE PRO DANĚ A PODNIKÁNÍ 2018

V praktickém kapesním formátu najdete přehled nejdůležitějších pojmů, sazeb, čísel, postupů a údajů z daňových zákonů a ze zákonů s nimi souvisejících. Tabulky a další přehledy jsou určeny všem, kdo potřebují snadný a rychlý přístup k důležitým údajům, především účetním, auditorům, podnikatelům a vedoucím pracovníkům podnikatelských subjektů.

V publikaci naleznete např.:

- sazby a postupy výpočtů potřebné ke správnému stanovení výše daňové povinnosti ze všech daňových oblastí
- termíny, které je třeba dodržet
- daňové odpisy
- sazby cestovních náhrad
- vyměřovací základy pro pojistné na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení
- přehled dávek nemocenského pojištění a státní sociální podpory
- adresy úřadů v evropských zemích příslušných k vracení vstupní DPH
- přehled judikatury Evropského soudního dvora z daňové oblasti
- sazby daní v Evropské unii a dalších vybraných státech
- smluvní vztahy podle občanského zákoníku.

Cena 299 Kč

448 stran, kapesní formát, brožovaná vazba

Vydává společně nakladatelství Wolters Kluwer ČR, a. s., společnost DATEV.cz s.r.o. a Komora daňových poradců ČR.

Publikaci je možné objednat na www.kdpcr.cz, e-mail publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, 602 00 Brno nebo na www.wolterskluwer.cz, e-mail obchod@wolterskluwer.cz, tel. 246 040 400 nebo na adrese Wolters Kluwer ČR, a. s., U nákladového nádraží 10, 130 00 Praha 3.

Komora daňových poradců ČR ve spolupráci s Fakultou právnickou Západočeské univerzity v Plzni Vás zve na

Právní vzdělávání pro poradenství Plzeň

Komora ve spolupráci s Fakultou právnickou Západočeské univerzity v Plzni otevírají na základě velmi pozitivních ohlasů další vzdělávací program Právního vzdělávání pro poradenství, který je zaměřen na potřeby daňových poradců, právnických osob vykonávajících daňové poradenství a jejich spolupracovníků. **Cílem kurzu je doplnit posluchačům základy teoretického právního vzdělání a rozšířit jim právní znalosti využitelné v jejich praxi. Obsah přednášek byl na základě zkušeností z minulého běhu upraven tak, aby ještě více odpovídal potřebám profese a poznatky z kurzu byly v praxi daňových poradců co možná nejvíce využitelné.**

**Vynikající hodnocení účastníků předchozího běhu.
Všichni účastníci obdrží osvědčení o absolvování kurzu vydané
Fakultou právnickou Západočeské univerzity v Plzni.**

- Termín:** 5. října – 14. prosince 2018
- Místo konání:** Fakulta právnická Západočeské univerzity v Plzni, Sady Pětatřicátníků 14, Plzeň
- Cena:** 12.100 Kč vč. DPH pro daňové poradce a evidované asistenty
15.125 Kč vč. DPH pro spolupracovníky daňových poradců
- Organizační pokyny:** Vzdělávání je rozvrženo do 7 seminárních dnů v průběhu zimního semestru. Přednášky se budou konat v pátek od 13:00 do 16:30 nebo 18:20 hod.
- Přihláška:** Zájemci se mohou přihlašovat pouze on-line na webových stránkách Komory <https://www.kdpcr.cz/pravo-plzen>.

Harmonogram kurzu

Termín	Čas	Téma	Přednášející
5. 10. 2018	13:00–16:30	Ústavní a evropské právo	Mgr. Tomáš Křivka
12. 10. 2018	13:00–16:30	Trestní právo	JUDr. Simona Stočesová, Ph.D., LL.M.
26. 10. 2018	13:00–18:20	Obchodní právo	JUDr. Tomáš Ficner, Ph.D.
9. 11. 2018	13:00–16:30	Pracovní právo	doc. JUDr. Jarmila Pavlátová, CSc.
23. 11. 2018	13:00–16:30	Teorie práva	Mgr. Ing. Patrik Kurz
30. 11. 2018	13:00–18:20	Občanské právo	JUDr. Jindřich Psutka, Ph.D.
14. 12. 2018	13:00–16:30	Správní právo	doc. JUDr. Martin Kopecký, CSc.

Organizační zajištění:

Veronika Nováčková, tel.: 542 422 328, e-mail: novackova@kdpcr.cz

Tištěný čtvrtletník
KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY
Kozí 4, 602 00 Brno
tel.: +420 542 422 311, fax: +420 542 210 306
e-mail: kdp@kdpcr.cz, moje.kdpcr.cz, www.kdpcr.cz
IČO: 44995059

Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:

Mgr. Simona Hornochová, JUDr. Petra Nováková, Ph.D., Ing. Lucie Rytířová, LL.M.,
Ing. Jana Skálová, Ph.D., JUDr. PhDr. Karel Šimka, Ph.D., LL.M.,
Ing. Jana Tepperová, Ph.D.

Vydávání povoleno Ministerstvem kultury ČR pod číslem E 22060.

Články obsahují názory autorů, které se nemusí shodovat se stanovisky KDP ČR.
Datum předání do tisku: 13. srpna 2018
ISSN 1211-9946

Nakladatelsky a redakčně zajišťuje:



Wolters Kluwer
Česká republika

Wolters Kluwer ČR, a. s.
U nákladového nádraží 10
130 00 Praha 3
tel.: +420 246 040 444
www.wkcr.cz
redakce: Andrea Doušová